

LIENS ENTRE COMPTABILITE ET SYSTEME ECONOMIQUE : LA TRANSITION VIETNAMIENNE

Résumé

Les liens entre comptabilité et système économique ont été depuis longtemps étudiés au travers des construits conceptuels sur le capitalisme par les auteurs de différents champs de littérature. Rares sont les travaux empiriques sur les relations d'interdépendance entre ces objets d'étude qui traditionnellement relèvent de deux domaines distincts, l'économie et la comptabilité.

La transition économique post-communiste, décrite comme la transformation d'une économie centralisée et planifiée vers un système d'économie de marché de type capitaliste, est systématiquement accompagnée par des réformes de la comptabilité. Elle constitue donc un terrain idéal pour revisiter ces liens *indissociables* entre comptabilité et système économique.

L'analyse historique sur la réforme comptable vietnamienne cherche à montrer que les deux trajectoires économique et comptable ne sont pas indépendantes mais imbriquées l'une dans l'autre.

Abstract

The links between accounting and economic system have been addressed through the publications on capitalism.

But the empirical studies dedicated to the relations between accounting and economy are quite rare as these two objects, traditionally, belong to two distinctive fields.

The transition literature has shown that any economic transition process is accompanied by the accounting reform.

Therefore, the economic transition appeals as the ideal empirical field to revisit the seminal links between accounting and economic system.

We have selected the process of the Vietnamese transition for our empirical study. The study carried out on the case of Vietnam will illustrate the interpenetration between the accounting transition and the economic transition.

Mots clés.

Transition économique, réforme comptable, prix administré, économie centralisée et planifiée

Keywords.

Economic transition, accounting reform, commanded price, centralised and planned economy

Correspondance : **Nhu Tuyền LÊ**
DFR Gestion Droit Finance
Grenoble École de Management
12, rue Pierre Sémard - BP 127 –
38003 Grenoble Cedex 01
nhu-tuyen.LE@grenoble-em.com

Introduction

Les liens indissociables entre la comptabilité et les systèmes économiques ont été étudiés dans les travaux sur le construit conceptuel du capitalisme (Marx, 1867 ; Sombart, 1916 ; Weber, 1961 ; Yamey, 1964 ; Winjum, 1971 ; Nobes, 1992 ; Andreff, 1993 ; Richard 1980, 2005 ; Bryer, 2000 ; Chiapello et Ding, 2004 ; Chiapello, 2007). Toutefois, les travaux empiriques qui permettent de les illustrer ne sont pas nombreux. Ceci s'explique par la difficulté de trouver un processus d'émergence d'un système économique, en l'occurrence la naissance d'un système économique capitaliste.

La transition d'une économie centralisée et planifiée¹ vers un nouveau système que les experts de la transition qualifient d'économie de marché pourrait être assimilée à un processus d'émergence d'un nouveau système économique. La transition post-communiste est d'autant plus intéressante que, tous les pays ayant déclaré en transition, sans aucune exception, ont été amenés à repenser leur système comptable.

On pourrait se demander si c'est un phénomène de mimétisme ou la réforme de la comptabilité est une nécessité induite du passage de l'économie dirigée vers l'économie de marché. Derrière cette question se dessine celle sur les liens entre les systèmes économiques et les comptabilités. Si la comptabilité occupe une place relativement effacée dans les raisonnements des économistes et des experts de la transition, elle y est toujours présente. Ceci montre que la comptabilité est un domaine qui ne semble pas être épargné dans ce bouleversement socio-politico-économique. Nous pensons, pour notre part, qu'elle fait partie des artefacts les plus exposés dans le processus de la transition. C'est la raison pour laquelle nous pensons que le processus qualifié de transition est un cadre idéal pour revisiter les liens d'interdépendance entre comptabilité et système économique. Nous voulons, dans notre étude, montrer que la transition comptable et la transition économique ne sont pas deux trajectoires parallèles, indépendantes mais elles sont imbriquées l'une dans l'autre.

La transition se présente comme un cas pur et idéal pour notre questionnement par son extrême. En effet, dans une économie basée sur la planification centralisée, tout est contrôlé par l'administration centrale incarnée par l'État. L'économie nationale dont les entreprises étatiques et la comptabilité d'entreprise relèvent exclusivement d'un seul acteur – l'État. La comptabilité d'entreprise se trouve alors au cœur de la politique économique et financière. Les changements comptables, dans ce cas, s'imposent comme des conditions incontournables pour que le nouveau système d'économie de marché puisse fonctionner.

¹ Dans la littérature sur les économies des anciens pays communistes, les appellations utilisées pour qualifier le système économique typique de ces pays ne manquent pas. On parle d'économie soviétique, d'économie socialiste, d'économie de commandement, d'économie dirigée, d'économie administrée, ou d'économie de la pénurie. La richesse des appellations confirme la pluralité des définitions que l'on peut attribuer à ce modèle d'économie dont l'appellation la plus utilisée et relativement neutre de connotation politique est l'économie centralisée et planifiée. Par commodité de langage, nous utilisons indifféremment les appellations "communisme" ou "économie communiste" pour qualifier ce que les auteurs que nous avons lus désignent plus précisément comme des économies centralisées et planifiées. Ces dernières ont été adoptées (quoique avec diverses variantes) par la plupart des anciens pays communistes.

Notre travail vise à montrer qu'il y a un va-et-vient entre les réformes économiques et les réformes comptables. Les réformes économiques peuvent entraîner les réformes comptables mais ces dernières en concrétisant les nouveautés caractérisant le nouveau système d'économie de marché contribuent aussi à la réalisation des réformes économiques.

Le choix du cas Viêt-nam

Nous avons choisi comme terrain d'étude la transition économique vietnamienne. Le choix du Viêt-nam est doublement intéressant.

– D'une part, la transition vietnamienne résultait d'une décision volontariste du Parti Communiste Vietnamien (PCV) et non pas d'un bouleversement politique comme dans certains des pays d'Europe de l'Est. Les réformes de la comptabilité s'inscrivaient donc comme des prérogatives pour l'introduction de l'économie de marché dans la transition vietnamienne. Ceci permet de lever l'ambiguïté sur l'interrogation concernant le phénomène de mimétisme.

– De l'autre, ayant tiré des leçons des autres pays et soucieux de la stabilité politique du pays, les dirigeants vietnamiens ont adopté une approche prudente et une démarche "*évolutionnaire*" dans la mise en œuvre de la politique de "Renouveau" (Paquet, 2004). La stratégie progressive adoptée par les dirigeants vietnamiens dans l'ouverture du pays fait que la transition vietnamienne est un processus en pleine évolution, au moment de notre enquête empirique (2002 - 2005), avec la co-existence de nouveautés suite aux réformes et de vestiges de la planification communiste dans le secteur étatique qui regroupe toutes les entreprises relevant des secteurs dits stratégiques. Les particularités dans la mise en œuvre de la transition font du cas Viêt-nam un terrain d'étude riche en événements et pertinent pour notre problématique.

Nous nous intéressons au processus de la transition, c'est-à-dire des caractéristiques du système d'économie centralisée et planifiée et ses différentes phases de transformation. La période de collecte des données pour notre travail s'étend entre 1975 (date de réunification des deux Viêt-nam nord et sud donnant naissance à la République Socialiste du Viêt-nam – RSVN) et 2005 (date limite de notre enquête). Le tableau suivant propose une périodisation de ces 30 années de l'histoire économique vietnamienne et vise à montrer la démarche évolutionnaire de la transition vietnamienne.

Tableau 1 : Périodisation de la transition vietnamienne (1976 – 2003)

Notre périodisation	Période 1 1976 - 1979	Période 2 1979 – 1995		Période 3 1995 – 2003
Caractéristiques	Généralisation du socialisme classique	Plan mixte // Marché Émergence du capitalisme		Capitalisme
Congrès du PCV	1976 : 4 ^e congrès	1982 : 5 ^e congrès 1986 : 6^e congrès : Politique <i>Đổi mới</i> 1991 : 7 ^e congrès		1995 : 8^e congrès 2000 : 9 ^e congrès
Plan quinquennal	P2 : 1976 – 1980	P3 : 1981 – 1985 P4 : 1986 – 1990 P5 : 1991 – 1995		P6 : 1996 – 2000 P7 : 2001 – 2005
<i>Régime politique</i>	<i>Totalitarisme</i> <i>Idéologie classique</i>	<i>Autoritarisme (Idéologie réformatrice)</i>		
<i>Régime de propriété</i>	<i>Propriété étatique dominante</i>	<i>Propriété étatique dominante</i>	<i>Expansion de la propriété privée</i>	<i>Formes variées, domination de la propriété privée</i>
<i>Mixte de coordination</i>	<i>Domination de la coordination par le plan</i>	<i>Système dual : plan et marché</i>	<i>Dérégulation : plan indirect et marché</i>	<i>Coordination par le marché dominante</i>
<i>Périodisation (selon Paquet, 2004)</i>	<i>Socialisme classique (avant 1979)</i>	<i>Réforme radicale 1 (1979 – 1986)</i>	<i>Réforme radicale 2 (1986 – 1995)</i>	<i>Sortie du socialisme (1995 – 2002)</i>

La synchronisation entre les congrès du PCV et les plans quinquennaux témoigne de l'influence dominante du politique sur l'économique dans le mécanisme de planification du Viêt-nam réuni (RSVN) avant 1986. Dans une économie dirigée, les résolutions du PCV définissent les grandes lignes stratégiques d'organisation et de développement de l'économie nationale. Les politiques financières et comptables qui régissaient les entreprises étatiques étaient dérivées de ces résolutions. Elles déterminaient les politiques d'investissements, les objectifs de production, la politique d'allocation des ressources, la gestion des flux monétaires et de marchandises ainsi que la politique, les règles, normes et principes des comptabilités.

Notre article ne se veut pas une étude exhaustive des changements comptables en RSVN. Nous avons choisi de nous focaliser sur l'évolution de la notion de profit comptable et de ses composants qui ont traduit, d'une part, le passage de la planification centralisée vers la décentralisation des marchés (Lavigne, 1979 ; Bailey, 1988, 1995 ; Andreff, 1993) et, de l'autre, les changements comptables suite à l'introduction des capitaux privés à destination des entreprises (Kornai, 2000a, 2000b).

Les transformations qui vont être analysées, dans notre travail, porteront principalement sur la période charnière entre 1979 (premiers ajustements économiques et comptables) et 1995 (transformation du secteur étatique avec coordination prédominante par les marchés et réforme de la comptabilité d'entreprise). Les changements de politique économique et comptable pendant cette période nous dévoilent non seulement les interactions entre les réformes de la comptabilité et les réformes économiques mais aussi la transformation des relations entre l'État et les entreprises étatiques tout au long du passage vers l'économie de marché.

Méthodologie de recherche

Notre recherche est le fruit d'un travail d'enquête terrain menée sur trois années (2002–2005). Nous avons collecté des textes législatifs et réglementaires économiques et comptables, des manuels comptables, des rapports comptables des entreprises étatiques entre 1976 et 2005 et nous avons aussi mené des entretiens auprès des comptables retraités et actifs pour compléter les sources de documentation écrite (cf. annexe 1. sur les détails sur nos sources de données).

Les documents écrits et les entretiens sont traités selon la méthode critique historique. L'approche historique nous permet de montrer les influences réciproques entre les changements comptables et l'évolution des politiques économiques et financières. Chaque fois que les autorités vietnamiennes annoncent une modification sur le plan économique, financier et/ou fiscal, elles sont amenées à réviser les règles et les normes comptables des entreprises. Si les principes et normes comptables représentent la réalité économique vietnamienne, ceux-ci contribuent aussi à dévoiler les incohérences du système économique et induisent parfois des comportements inattendus de la part des agents économiques ou des modifications au niveau économique.

L'article sera composé de deux sections. La première section (§ 1.) présente la transformation de la notion de profit et les changements du mécanisme de fixation des prix et les politiques de prélèvements de l'État sur le surplus dégagé par les entreprises étatiques. La deuxième section (§ 2.) discutera des changements comptables qui traduisent la participation du capital privé dans les entreprises et la mutation des relations qui lient les entreprises étatiques à l'État.

1. De la notion de profit planifié au profit marchand

Après la réunification du pays, la période entre 1975 et 1979 était consacrée à la généralisation du socialisme classique du nord dans tout le Viêt-nam réunifié (RSVN). Le socialisme classique est caractérisé par les prix d'échange fixés par les instances étatiques – unités de valeurs utilisées dans la comptabilité d'entreprise. La transition économique vietnamienne fut officiellement instiguée en 1986 avec la promulgation de la politique économique "Renouveau" par le PCV. Toutefois, les dysfonctionnements du modèle d'économie centralisée se faisaient sentir dès les années 1979. Des mesures d'ajustement économiques avaient été adoptées dans l'objectif de remédier aux faiblesses de l'économie planifiée. Le discours officiel était explicite. Ces mesures d'ajustement visaient à renforcer le secteur étatique pour que celui-ci assure le rôle de pilier dans l'édification du socialisme.

Comme le point de départ de tout processus de transition est le système d'économie centralisée et planifiée de type soviétique, le secteur étatique est la cible principale dans les réformes économiques et comptables (Amblard et Eyraud, 2008).

1.1. Les prix d'échange administrés et la notion de profit planifié

La planification centralisée adoptée dans la plupart des anciens pays communistes est souvent assimilée à l'absence de marché. Toutefois, les échanges de marchandises au sein de ce modèle d'économie sont libellés en valeur monétaire qualifié de prix d'échange. La forme de propriété collective et la planification centralisée de toutes les décisions économiques

faisaient que les prix sont calculés et fixés par un organisme dont la mission était de contrôler toutes les sources de coûts qui participent à la détermination de cette valeur monétaire appelée prix. Ces prix étaient censés être stables. La pérennité des prix trouve une explication théorique dans la stabilité économique structurelle recherchée par l'économie communiste et considérée comme utopique par les tenants du libéralisme économique. Les prix communistes, s'ils sont bureaucratiquement déterminés, ne sont pas fixés de manière artificielle. L'esprit du prix d'échange en économie communiste ne diffère pas complètement de celui des économies de marché. Il s'aligne sur le principe traditionnel du commerce à savoir qu'un prix d'échange doit permettre au producteur de couvrir la totalité des coûts de production majorée d'une part de bénéfice ou de profit. La différence par rapport à l'économie de marché réside dans la nature des coûts, et dans la fixation du taux de majoration prédéterminé par l'agence nationale des prix.

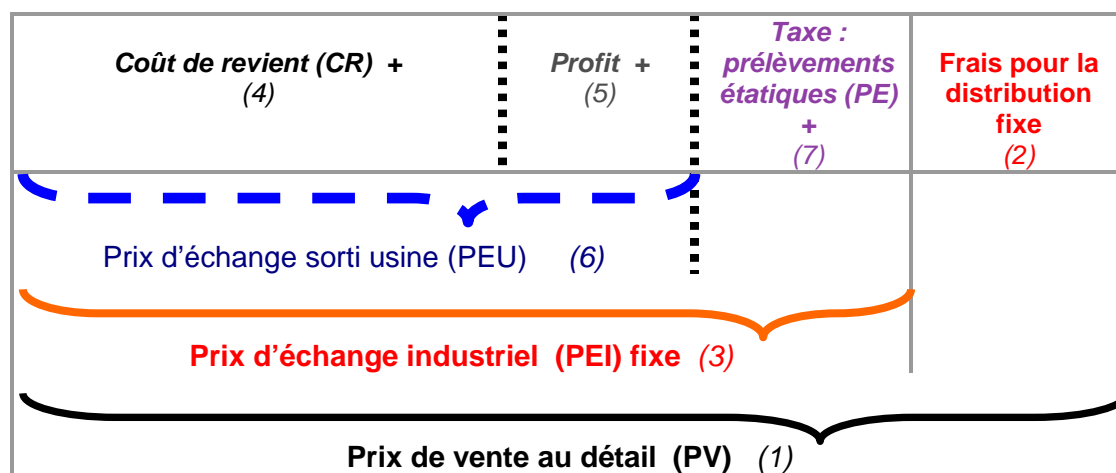
Les comptabilités communistes dont la comptabilité d'entreprise intégrant la comptabilité analytique reproduit l'organisation de l'économie centralisée avec les différentes parties prenantes dans toute la chaîne d'investissement, d'approvisionnement, de production et de distribution.

La comptabilité communiste était centrée sur la détermination des coûts de production afin de contrôler les consommations des enveloppes budgétaires distribuées aux entreprises. La comptabilité des coûts communiste représente parfaitement le mécanisme de fixation des prix dirigés.

Le schéma suivant décomposant les prix d'échange théoriques nous permet de comprendre l'importance qu'accorde l'État au calcul du coût de revient de production standard pour les produits, principalement les produits industriels fabriqués par les entreprises étatiques.

Schéma 1. : Décomposition théorique des prix d'échanges conçus dans les années 1970

(d'après "Histoire des politiques financières de l'État", 1995 et "La fiscalité vietnamienne au fil de l'histoire", 2001)



Note : Prix d'échange unitaire par type de produit, par entreprise, ou par secteur.

Pour analyser les composantes des prix, il faudrait commencer par les éléments de prix qui sont immuables parce qu'ils sont fixés par des organismes extérieurs à la compagnie productrice et qui lui sont imposés.

(1) Le **prix de vente (PV)** de détail est fixé par les instances gouvernementales dont la Commission des Prix. Le prix de vente est administré donc fixe.

(2) Les **frais pour la distribution** qui représentent les budgets de fonctionnement revenant au réseau de distribution étatique sont aussi une donnée fixe imposée.

(3) Le **prix d'échange industriel (PEI)** est le prix facturé aux organismes de distribution étatiques – acheteurs potentiels des entreprises étatiques principalement pour les produits industriels de consommation tels que le sucre, l'huile, les produits détergents, le tissu, les vêtements, les ustensiles de cuisine, les produits de papeterie etc. Il pourrait être considéré comme le prix de gros et est aussi fixé par les instances des prix.

(4) Le **coût de revient (CR)** est la composante principale dans le mécanisme de fixation des prix. Nous pouvons distinguer deux types de coût de revient (**CR**) :

- *le coût de revient standard (**CR_s**)* estimé par les ministères de tutelle pour l'étape des calculs prévisionnels en amont de l'élaboration des plans de production et pour les estimations des recettes pour le budget de l'État ;

- *le coût de revient réalisé (**CR_r**)* – fourni par la comptabilité des entreprises.

Le CR standard (**CR_s**) estimé à partir des informations techniques est utilisé dans la prédétermination des prix d'échange (PEU et PEI) et des prix de vente en détails. Le CR réalisé (**CR_r**) est la base pour déterminer le profit réalisé par l'entreprise en fin d'exercice. Le profit n'est pas une mesure de la performance de l'activité de production et commerciale comme dans les économies de type capitaliste, mais un bénéfice théorique – une composante traditionnelle dans un prix. Ce bénéfice théorique pourrait devenir une perte si le coût de revient réalisé dépassait les normes de production.

La mission première de la comptabilité est de déterminer le coût de revient réalisé pour chaque type de produit fabriqué.

La notion de coût de revient est au cœur des polémiques pendant toute la période qualifiée d'économie dirigée ou d'économie de subsides. Si l'État peut proposer des références sous forme de coût de revient standardisé ou planifié, il existe toujours des écarts entre le CR standardisé et le CR réalisé que l'État doit en subir les conséquences *a posteriori*. Selon l'idéologie communiste, une entreprise étatique a comme mission prioritaire la réalisation des plans de production pour répondre à la demande de la population tout en respectant les normes de production. Les entités de production reçoivent des budgets sous forme monétaires ou de moyens de production pour assurer cette mission première. En cas de dépassements des budgets alloués, l'État, via les instances de tutelle, va éponger ces dépassements sans réelles sanctions (si ce n'est des formes de réprimandes administratives). Nos interviewés nous ont expliqués qu'en cas de dépassement, les dirigeants des entreprises étatiques arrivaient toujours à trouver des raisons plausibles pour se défendre face aux ministères de tutelle (calamités naturelles, retard de livraison de la compagnie fournisseur, pannes techniques etc.).

(5) En ce qui concerne le **profit**, comme l'assiette de calcul est le montant des coûts de revient, il existe aussi deux formes de profit tout en sachant que le taux de profit est un standard fixé par le Ministère des finances ($t\Pi_s$) :

– Le profit standardisé (Π_s) : $\Pi_s = CR_s \times t\Pi_s$

– Le profit réalisé (Π_r) : $\Pi_r = CR_r \times t\Pi_s$

Cependant, il s'avérait impossible de déterminer un CR_s pour tous les produits industriels afin de pouvoir mettre en œuvre le mécanisme des prélèvements étatiques et estimer un prix d'échange sorti usine standard (PEU) fiable pour les produits. La marge de profit incorporée dans les prix d'échange était donc calculée sur la base du coût de revient réalisé au lieu du coût de revient standard. C'était là que se révélait l'inefficacité voire l'échec de la politique volontariste d'incitation préconisée par le gouvernement, selon laquelle les efforts de réduction du coût de revient pour dégager une marge de profit plus importante seraient récompensés par une partie du profit supplémentaire dégagé. Or il nous semble tout à fait compréhensible que si le profit réalisé est calculé sur la base des coûts de production réels, les entreprises n'auront aucun intérêt à faire des efforts pour réduire les coûts de production et perdre les récompenses supplémentaires promises.

(6) Le **prix d'échange sorti usine (PEU)** est le prix d'échange interentreprises. Selon les textes réglementaires, il est composé de deux éléments :

- le coût de revient standardisé (CR_s) ou le coût de revient réel (CR_r) (si le coût de revient standardisé n'a pas pu être établi),
- et le profit standardisé.

Le PEU qui, théoriquement, est une donnée *fixe*, est l'indicateur le plus problématique dans la pratique car il est tributaire du coût de revient qui lui contient beaucoup d'incertitudes non maîtrisables ni par les concepteurs du plan ni par les entreprises exécutantes à cause des aléas à toutes les phases du cycle de production.

(7) La taxe intitulée "**prélèvements étatiques**" (PE) résulte théoriquement de la différence entre le PEU et le PEI. $PE = PEI - PEU$

- si $PEI - PEU > 0$, les PE sont envisageables, mais varient en fonction du CR_r qui a un impact direct sur le profit standardisé. Mais la compagnie ne peut payer les PE qu'avec ce qui lui reste après avoir déduit toutes les charges réelles. D'où l'instabilité des recettes au budget de l'État.
- si $PEI - PEU \leq 0$, l'État est perdant car la compagnie est dans l'impossibilité de payer les PE.

La recherche d'un coût de revient standard que le gouvernement vietnamien de l'époque qualifiait de *raisonnable*, c'est-à-dire le plus proche possible du coût de revient réalisé constitue le plus grand défi pour le ministère des finances chargé des finances publiques et des finances des entreprises étatiques.

La comptabilité d'entreprise avait comme objectif d'estimer un coût de revient dit standardisé pour chaque type de produit afin de déterminer les budgets de consommations à attribuer. La règle de discipline financière voulait que le coût de revient réalisé des entreprises étatiques soit dans le cas idéal inférieur au coût de revient standardisé ou du moins égal au coût de revient standardisé. Les rapports gouvernementaux des années 1978, 1979 montraient que les recettes prévisionnels en provenance des entreprises étatiques calculées à partir des prélèvements étatiques pour alimenter le budget de l'État ne cessaient de décroître car ces prélèvements prévisionnels étaient absorbés par les écarts dus au dépassement du coût de revient réalisé par rapport au standardisé.

Le verrouillage au niveau central des prix d'échange (PEU et PEI) – unités d'évaluation des postes comptables dans l'objectif de contrôle a faussé la notion de profit.

Le profit planifié inclus dans le prix d'échange sorti usine (PEU) au Viêt-nam dans les années 1976 – 1980 n'incarne pas la même signification que la notion de bénéfice dans les prix marchands résultant des relations du libre échange. Le PEU communiste qui était une forme de prix de vente avec taxe pour l'État était un indicateur "bloqué". Partant, la marge théorique du profit communiste ne peut pas être considérée comme une mesure de la performance de l'activité productive et commerciale en elle-même. Il est, théoriquement déjà acquis si la production est assurée et les ventes réalisées. En partant de l'hypothèse que la planification était correctement élaborée, le bénéfice devait être assuré. C'est pourquoi, tous les mois, chaque entreprise avait l'obligation de verser des mensualités de bénéfice selon le plan financier prévisionnel au budget. L'approbation des comptes en fin d'exercice donnait le montant exact des profits réalisés (ou des pertes constatées) et tout écart entre les bénéfices standards et les bénéfices réalisés était ajusté *a posteriori*.

Cependant, pour décrocher ce bénéfice, acquis théoriquement au préalable, l'entreprise représentée par son collectif de travailleurs, devait respecter des normes de production. S'il en était ainsi, le bénéfice réalisé revenait en totalité au collectif des travailleurs. Or la réalité est que seule une partie de ce bénéfice était laissée à l'entreprise, le reste revenant au budget de l'État qui au nom du peuple le redistribuera à la société, et donc indirectement à l'entreprise contributrice.

Le tableau 2. suivant relate les composants des prix d'échange dans les années 1975 – 1980. La décomposition du prix dévoile les problématiques du modèle d'économie planifiée et les incohérences auxquelles sont confrontées les entreprises du secteur d'État en RSVN.

Tableau 2.: Structure des composantes des prix d'échange dans les prévisions et les réalisations pour la détermination des prélèvements étatiques sur la période (1975 - 1980)

Composantes		Décomposition des prévisions	Décomposition des réalisations : base du paiement des prélèvements étatiques	Problèmes
ENTITE DE PRODUCTION ↓	Coût de revient (CR)	Coût de revient standard CR_s	Coût de revient réel CR_r	$CR_r > CR_s$
	Taux de profit (tΠ)	Taux de profit standard ($tΠ_s$)		
	Profit sur la production (Π)	$Π_s = CR_s \times tΠ_s$	$Π_r = CR_r \times tΠ_s$	$Π_r > Π_s$
	Prix d'échange sorti Usine (PEU)	$PEU_s = CR_s + Π_s$	→ Idem	💣 Situation critique pour l'entreprise
	Prélèvements étatiques (PE)	$PE = PEI_s - PEU_s$	Paiements variables selon le $Π_r$ (ressources de paiement)	
			<u>Cas 1</u> : Si l'entreprise sait calculer son CR_s , elle est engagée sur son PEU_s Alors $PE_r = PEI_s - PEU_s$	Risque de non paiement si $CR_r \geq PEU_s$
			<u>Cas 2</u> : Si l'entreprise ne sait pas calculer son CR_s Donc il est difficile de la responsabiliser sur son CR_s $PE_r = PEI_s \times Qté_r \times tPE_s$	Recettes instables
DISTRIBUTION ↑	Prix d'échange Industriel (PEI)	$PEI_s = PV_s - FD_s$	$PEI_s = PV_s - FD_s$	Aucun changement possible
	Frais pour la distribution (FD)	Frais pour la distribution standard (FD_s)	FD_s (pas de FD_r)	Aucun changement possible
	Prix de vente (en détails) (PV)	Prix de vente (en détails) standard (PV_s)	PV_s (pas de PV_r)	Aucun changement possible

Cette logique de répartition du bénéfice (profit) visait à assurer la convergence des intérêts individuels avec ceux de la société, des intérêts de chaque travailleur et de sa famille avec ceux de l'entreprise et donc ceux de l'État. Pourtant, si cette logique semblait tenir en théorie, les règles de répartition du profit, en rapatriant la quasi-totalité au budget central, ont enlevé à cette notion sa mission *d'émulation communiste* auprès des collectifs des entreprises.

L'objectif de la comptabilité d'entreprise consiste donc à surveiller les consommations des budgets de production alloués aux entreprises et l'utilisation des moyens mis à leur disposition. D'où l'importance du document de synthèse intitulé "Consommations" dans lequel celles-ci devaient déclarer en détails leurs consommations budgétaires (cf. annexe 2.). La lecture de ce document – l'équivalent d'un compte de résultat –, révèle les incohérences de la planification centralisée.

La méthode de répartition autoritaire au profit du budget de l'État était souvent interprétée comme un manque à gagner, voire une injustice de la part du collectif des entreprises "*performantes*" par rapport à celles "*moins performantes*", moins impliquées ou moins responsables. De plus, l'État se donnait le pouvoir de dicter aux entreprises la façon dont cet argent devait être utilisé et fixait la part de bénéfice destinée à alimenter chacun des trois fonds pour l'entreprise : le fonds pour la promotion et le développement de la production, le fonds pour les primes et le fonds pour le bien-être du personnel.

Les prix d'échange, tels qu'ils étaient conçus, n'ont pas de signification pour l'entreprise productrice. En effet, il n'existait pas de comptes de produits pour relater les ventes. Ce sont des valeurs monétaires prédéterminées sur la base des estimations qui leur sont imposées d'en haut. Même si dans le calcul des prix d'échange, les instances centrales ont anticipé une marge (appelée profit cf. schéma 3) qui devrait revenir à l'entreprise, cette marge pourrait être interprétée comme le baromètre pour risque probable de dépassements des normes de consommation car la base de mesure des efforts de la collectivité des travailleurs d'une compagnie étatique est sa capacité de contribuer au budget de l'État via les prélèvements étatiques qui représentent une charge pour l'entreprise. Le profit planifié fut donc considéré par les entreprises étatiques comme un coussin de sécurité pour se prémunir contre non pas les aléas du marché mais les aléas du système. Les prix d'échange prédéterminés avaient exercé un contre effet sur les entreprises. Les entreprises n'étaient pas responsabilisées et subissaient sans réellement réagir pour surmonter les obstacles. En effet, aucune différenciation n'était faite entre une entreprise dynamique performante et une autre moins réactive.

Nous pouvons voir nettement que la ligne de bénéfices dans le document comptable "Consommations" visait davantage à surveiller les dérapages graves qu'à fournir des indicateurs de mesure de performance tels qu'ils sont compris dans le monde occidental.

Or tous ces éléments constituent les facteurs d'évaluation qui sont ensuite pris en compte dans la décision des instances de tutelle quant à la répartition de la marge de profit dégagée par l'activité de production ainsi qu'aux règles de partage de ce profit réalisé entre l'État et l'entreprise. Les mesures d'incitation sous forme de pourcentage de reversements du profit dans les fonds pour l'entreprise et pour le personnel sont minutieusement définies dans les textes de la politique financière et comptable de chaque période.

Les incohérences en termes d'obligations imposées aux entreprises furent traduites au travers de la dichotomie profit planifié/profit réalisé. L'État demandait aux entreprises étatiques de maîtriser leurs coûts de revient. Or celles-ci étaient totalement dépendantes du système d'approvisionnement étatique et devaient subir en conséquence les dysfonctionnements du système – qualifiés par Kornai (1984) d' "*économie contrainte par les ressources*"

Nous allons voir dans la section suivante comment ces contradictions évoluaient et comment elles étaient traduites dans la comptabilité d'entreprise.

1.2. L'introduction de la notion de profit marchand et le triple plan

La période entre 1979 et 1986 était une période difficile et tourmentée dans l'histoire économique vietnamienne post réunification, mais elle a joué un rôle déterminant dans la réorientation du système économique dix ans plus tard.

Comment expliquer les difficultés du pays et comment les résoudre ? Telles sont les questions urgentes qui s'imposent aux dirigeants politiques à la fin 1979. Face aux piètres résultats du deuxième plan quinquennal (1976 – 1980), toute initiative audacieuse, voire peu respectueuse des principes socialistes, est envisagée. Les responsables politiques de certaines localités autorisaient implicitement les entreprises à se ravitailler sur les marchés libres afin de faire tourner les usines de production et avoir de quoi payer les travailleurs.

De nouvelles options économiques ont été adoptées suite au 5^e congrès du PCV (1982). Le cadre de la planification centralisée est maintenu, mais l'accent est mis sur la co-existence et la conciliation des trois intérêts économiques, général, collectif et individuel.

Le troisième plan quinquennal (1981-1985) introduit une certaine flexibilité à l'égard des entreprises étatiques. Pour inciter les entreprises à produire plus et à produire mieux, une nouvelle formule de calcul du profit était proposé. Il était établi sur la base, non plus des inputs alloués, mais de la différence entre les ventes et les coûts effectifs de consommation.

La révision du modèle de la planification centralisée a été évoquée et débattue au sein du PCV dès 1982. Les politiques d'assouplissement lancées par les dirigeants politiques de la ville de Hồ Chí Minh incitant les entreprises à prendre plus d'initiatives afin de surmonter les obstacles conjoncturels en vue de respecter les objectifs de production du plan, ont porté leurs fruits et commençaient à faire écho au niveau central. La méthode dite "contrat forfaitaire des produits finis" (en vietnamien "*khoán sản phẩm*"), considérée jusqu'ici comme illégale, (qualifiée de *fence breaking* par les auteurs du monde occidental) est reconnue et autorisée pour résorber la situation de pénurie et, par ce fait, le phénomène d'inflation dans les années 1980.

Les mesures d'urgence pour encourager l'initiative autonome des entreprises étatiques ouvrent la voie à la décision gouvernementale n 25-CP du conseil des ministres du 21 janvier 1981 où figurent les principes et les mesures facilitant l'autonomie des compagnies étatiques dans la production et le commerce et organisant les aspects financiers. Cette décision vise à encadrer les activités hors plan des entreprises d'État, à modifier leur comptabilité de production (afin de maîtriser les coûts de production) et, partant, à contrôler les prix d'échange.

Cette décision institue pour les entreprises étatiques le système du "triple plan" de production. L'introduction de ce système signifie la reconnaissance par l'État d'activités qui ne figurent pas dans le plan. Cette décision ne fait que renforcer l'existence du marché libre qui existait déjà depuis longtemps. Elle sensibilise les entreprises à la notion de prix car celles-ci doivent déterminer leurs propres prix de vente pour commercialiser la production hors plan sur les marchés libres. Si auparavant, quoiqu'il arrivât, les travailleurs recevaient normalement leur salaire. Aujourd'hui, les entreprises doivent faire très attention car les salaires des travailleurs dépendent de leur calcul économique dont le prix de revient et le prix de vente.

Le système de "triple plan" repose sur trois modalités. À côté de la production centralement planifiée, effectuée à partir de ressources allouées par l'État et livrée impérativement à l'État (plan A), l'entreprise est autorisée à accroître sa production à partir de ressources qu'elle se procure elle-même et à disposer en toute liberté de ce produit supplémentaire (plan B) ; elle est aussi autorisée à diversifier son activité par des productions annexes destinées au marché (plan C). Le bilan de cette dérogation est positif, non seulement sur le plan de la production, mais aussi en termes de gestion. Grâce à ce nouveau système, les managers des entreprises d'État ont pu acquérir des expériences du fonctionnement du marché et des mécanismes de négociation marchande ainsi que des aptitudes à faire face aux changements de l'environnement et aux aléas du marché. Le mécanisme de marché a été introduit progressivement, dès 1981, sans être reconnu officiellement par le PCV.

Dans cette ambiance de recadrage et de renforcement de la discipline au sein du secteur étatique, la résolution n°156/HĐBT signée le 30 novembre 1984 par le conseil des ministres est promulguée en mettant l'accent sur la nécessité urgente de réviser les modes de gouvernance dans les compagnies industrielles étatiques. Selon cette résolution, un plus grand pouvoir de décision est accordé aux compagnies étatiques afin de leur permettre de réaliser *une comptabilisation "économique"* (selon notre interprétation, par ce label d'"économique" les dirigeants politiques cherchent à attirer l'attention sur le calcul de la rentabilité économique de l'activité de production et commerciale). La décision (n°156/ HĐBT du 30/11/1984) institue l'octroi de l'autonomie financière aux entreprises étatiques pour sensibiliser les dirigeants à leurs responsabilités.

En effet, les standards concernant les niveaux de stocks, les approvisionnements, les contrats commerciaux, les décisions d'utilisation des fonds d'amortissements et les fonds pour les entreprises ne sont plus gérés d'une manière imposée d'en haut comme avant. Néanmoins, l'expression "autonomie" doit être interprétée avec réserve, car les *dirigeants nommés par l'État* n'ont pas la liberté *totale* de faire ce qu'ils veulent avec les sources de fonds budgétaires. L'autonomie vise à combattre la mentalité passive, voire rigide, de la bureaucratie mécaniste ancrée pendant la période d'économie de subventions (depuis 1960 dans le nord, puis à partir de 1975 après la réunification des deux Viêt-nam) .

Les règles d'élaboration des comptes prévisionnels ont été revisitées. La nouvelle réglementation souligne le principe de cohérence inhérente à la planification des compagnies, composée d'un ensemble de trois plans : le plan de production, le plan technique pour la production et le plan financier. Ceci souligne le rôle indispensable de l'aspect financier dans la planification d'une compagnie. Ces trois plans sont étroitement liés et la conception de l'un devrait être pensée en fonction des deux autres. Néanmoins, un début de changement dans la conception était introduit. Les plans devaient être élaborés selon le principe d'équilibre entre les recettes et les dépenses. Il était demandé aux compagnies étatiques, en l'occurrence, de

penser les plans non seulement selon la logique de l'équilibre recettes et consommations, mais aussi dans l'objectif de dégager du surplus afin de contribuer au budget de l'Etat et d'améliorer le niveau de vie des travailleurs. C'est la raison pour laquelle les compagnies étaient autorisées à s'approvisionner par des sources autres que celles d'origine étatique pour augmenter leur production et surtout pour rentabiliser les sources de fonds fixes mises à leur disposition. Les compagnies étatiques étaient encouragées de faire preuve d'initiatives pour surmonter les problèmes de pénurie afin d'assurer le travail et les sources de revenus aux salariés au travers du mixte plan et du hors-plan.

Sur le plan comptable, les modalités de calcul du coût de revient ont été révisées pour tenir compte des prix d'intrants acquis sur le marché libre. Sur le plan comptable, les changements majeurs étaient l'acceptation d'utiliser d'autres critères de prix dans l'évaluation des postes comptables. Le système du triple plan peut être considéré comme le cheval de Troie des marchés au sein de la planification centralisée.

La problématique du coût de revient complet a été rapidement résolue car les entreprises étaient obligées de faire des efforts pour le déterminer afin de pouvoir définir les prix de vente de leurs produits issus des plans secondaires B et C.

Le triple plan est un processus d'initiation au calcul économique marchand pour les entreprises étatiques. Une nouvelle prise de conscience naît avec les modifications des règles financières et comptables.

L'autonomie financière accordée aux compagnies étatiques repose sur le principe fondamental selon lequel elles doivent assurer la préservation des fonds initialement mis à leur disposition. Pour s'assurer que les moyens de production alloués aux entreprises soient préservés et utilisés d'une manière efficace, les autorités centrales doivent avoir une idée claire sur l'existence de ces moyens dispersés dans les entreprises étatiques. D'où la décision d'organiser une campagne nationale d'inventaire et de réévaluation des biens détenus par les entreprises étatiques (décision gouvernementale du 1^{er} avril 1985).

La question que se posaient les normalisateurs comptables était de s'assurer que les éléments de calcul de coût fussent fiables dans la détermination des coûts de revient et des prix de vente. Le principe du coût historique dans l'évaluation des moyens de production était maintenu mais les montants inscrits dans les comptes étaient revisités. Le Ministère des finances avait décidé d'orchestrer en concert avec les ministères spécialisés une campagne d'inventaire et de réévaluation des biens de production dans toutes les entreprises étatiques. Ce travail vise à réévaluer les moyens de production attribués aux différentes entreprises étatiques. La notion de valeur des biens était révisée. Ce n'était plus le montant historique mais une valeur réévaluée pour qu'elle soit plus proche de la valeur comme si ces biens devaient être acquis sur des marchés (implicitement les marchés intra-communautaires du bloc des pays communistes). Néanmoins, les valeurs réévaluées étaient aussi fixées par les instances étatiques. Cette démarche de réévaluation s'inscrivait dans le cadre de décentralisation des marchés. Les valeurs monétaires utilisées en comptabilité n'étaient plus uniquement des prix d'échange prédéterminés par l'Etat, mais des valeurs d'acquisition au travers des transactions conclues au sein des marchés. Même si l'accès aux marchés libres restait encore très limité, cette ouverture est un moyen de sensibilisation à la notion de prix marchand aux entreprises et à leurs dirigeants. En même temps le prix marchand incarne un élément nouveau jusque là inconnu : le risque – risque de ne pas pouvoir trouver de clients, risque de ne pas avoir de quoi payer les salariés. Les nouveaux modes de calcul et les chiffres

comptables élaborés à partir de la nouvelle réglementation contribuaient à modifier le comportement des entreprises, de l'État, des différents utilisateurs de l'information comptable.

La comptabilisation séparée des ventes en provenance des différents plans sur la base des prix autres que les prix administrés a modifié la représentation que peut véhiculer la notion de profit. Il n'est plus un agrégat – base de calcul des prélèvements étatiques. Il incorpore des significations économiques et sociales. Auparavant, le résultat comptable ne représentait aucun enjeu pour l'entreprise étatique car cette information n'a pas d'enjeu car un résultat négatif serait compensé par des subventions. Mais aujourd'hui, ceci aurait un impact sur le revenu des travailleurs. Le triple plan signifie ouverture, une certaine flexibilité mais aussi responsabilité individuelle et risque pour chacune des entreprises.

2. Le capital privé et sa traduction comptable

La période qui suit l'année 1986 (année marquée par la proclamation de la politique *Đổi mới*) a été le témoin des changements profonds dans la société économique et sociale vietnamienne. Dès 1987, l'État a décidé d'octroyer de l'autonomie financière aux compagnies étatiques pour les inciter à être plus dynamiques et plus performantes. La politique de subventions étatiques a été supprimée. Une réforme en profondeur sur le plan macroéconomique fut lancée dans le domaine des prix, des salaires et de la gestion monétaire.

Le quatrième quinquennat (1986-1990) est à la fois le moment d'évaluation des réformes entamées depuis 1979 et celui de leur poursuite. La transformation de la structure de l'économie nationale et des mécanismes de gestion financière constitue le premier chantier de réforme après le lancement de la politique *Đổi mới*.

C'est la raison pour laquelle, pour améliorer les indicateurs de performance économique du pays, la rénovation du secteur étatique s'impose comme la priorité dans l'échéancier des réformes.

Selon l'esprit de la nouvelle décision, une plus grande autonomie est accordée aux compagnies étatiques, autonomie dans la production, le commerce, et divers aspects de l'activité économique. Les compagnies doivent aussi pouvoir remplir leurs obligations en matière financière et de production envers l'État. Cette autonomie croissante des compagnies étatiques concerne avant tout l'organisation et la réalisation des plans. En effet, une des nouveautés émanant de cette décision porte sur le processus d'élaboration du plan. Le plan de production d'une compagnie doit être fait et décidé par l'ensemble des cadres et du personnel de la compagnie.

À la place du système de "triple plan" (initié en 1981) selon les sources d'approvisionnement, une compagnie se voit attribuer maintenant un seul plan dit global, composé de plusieurs plans spécifiques, tels que le plan de production et de commercialisation, le plan financier, le plan d'investissement et de construction fondamentale, le plan de recherche et de développement, le plan des conditions de vie du personnel etc. Pour les compagnies étatiques industrielles, l'État met en place un système de gestion unique. Il publie une nomenclature officielle des produits. Et en fonction des besoins du pays, des objectifs de production, dits obligatoires ou étatiques, sont attribués aux

compagnies étatiques. Le mécanisme d'imposition par en haut est réduit progressivement et est destiné à disparaître quand le mécanisme de coordination par les marchés est bien installé.

Une compagnie peut avoir la possibilité de souscrire une augmentation de ses objectifs annuels si elle dispose des ressources et des moyens pour les atteindre, faire une demande de révision à la baisse si elle estime que les objectifs qui lui sont attribués ne sont pas réalisables par défaut de matières premières, de clients ou à cause d'une baisse de la demande. À côté de ce système d'attribution rigide, est créé un système dit *propositionnel* (concernant des produits non stratégiques). Les objectifs *propositionnels* seront élaborés par la direction de la compagnie et soumis aux instances de tutelle pour approbation. Ceux-ci sont optionnels et sont considérés comme une activité complémentaire de la compagnie.

L'émergence de nouvelles formes d'entreprise a exigé un cadre juridique pour définir l'entreprise et plus spécifiquement l'entreprise étatique. Pour faire face à ces changements, un renforcement réglementaire de la comptabilité d'entreprise, dont la comptabilité destinée aux entreprises étatiques qui occupaient toujours la place dominante dans l'économie nationale.

Si nous nous basons sur les dates clés de publication des textes de normalisation comptable, nous pouvons dire que la première étape de la réforme comptable, ou plus exactement de renforcement du cadre juridique comptable, a été entamée en 1988 avec la publication du premier texte cadre "ordonnance sur la comptabilité et les statistiques" (1988) accompagné du système unifié des comptes en 1989. La deuxième étape de la réforme, qui consiste à édifier un nouveau régime comptable destiné à toutes les formes d'entreprise, avec la publication du "régime de comptabilité d'entreprise" (R.C.E. 1995) a été menée en 1995.

Cette année 1995 est charnière dans le processus de transition économique, parce que, d'une part elle marque le point de non retour de la sortie du communisme vietnamien sur le plan économique (avec la reconnaissance de la propriété privée, l'*actionnarisation*⁶ des anciennes entreprises étatiques, la libéralisation des marchés sur les produits non stratégiques etc.), et, d'autre part apparaissent des formes comptables traduisant les caractéristiques de l'économie de marché dans les textes de normalisation ; ainsi, par exemple, l'introduction du coût du capital via les prélèvements sur les fonds étatiques, le principe de l'entité comptable, la distinction entre les "sources de capitaux de propriété" (terminologie utilisée dans le R.C.E. (1995)), le principe de prudence, la notion de revenus individuels différents de celle incarnée par le terme salaire en comptabilité de type communiste (qui ne relate que le montant monétaire figurant dans la fiche de paie de l'entreprise, alors que celui-ci ne relate qu'une partie des revenus comptabilisables d'un travailleur), la notion de profit net distribuable, la référence aux prix de marché dans l'évaluation des actifs.

2.1. Une nouvelle présentation du bilan et l'autonomie financière

Les entreprises d'État se voient accorder une autonomie croissante dans la prise des décisions liées à la détermination des prix, au choix des fournisseurs et de leurs clients, à l'utilisation de leurs profits pour le paiement de primes ou à l'autofinancement pour le renouvellement ou la modernisation des équipements, aux investissements, voire à la

⁸ Circulaire n°78 TC/CN le 31/12/1987 pour concrétiser la politique d'octroi d'autonomie financière aux compagnies étatiques selon l'esprit de la décision du conseil des ministres n°217/HDBT.

réduction de l'effectif. Elle met fin au système des subsides d'État. Celle-ci marque un tournant dans la gestion des entreprises étatiques et redéfinit le rôle de l'État vis-à-vis des entreprises étatiques.

2.1. Une nouvelle réglementation comptable pour une nouvelle définition de l'entreprise

L'autonomie financière aux entreprises étatiques⁸ selon l'esprit de la décision n°217-HĐBT (1987) du conseil des ministres vietnamien, se traduit principalement par une plus grande flexibilité dans l'utilisation des fonds disponibles dans l'entreprise pour répondre aux besoins en fonds circulants, qui représentent l'une des difficultés majeures dans les finances des SOE.

La décision de déléguer la gestion des fonds de production et de commercialisation aux entreprises entraîne une réflexion sur les frontières de l'espace de délégation qui est qualifié par les auteurs vietnamiens de *droit de propriété de l'État* sur les sources de capitaux investis dans les entreprises étatiques.

Ce changement de vocabulaire ne nous paraît pas anodin, car depuis toujours l'État est considéré comme le délégué ultime du peuple pour gérer les moyens de production qui appartiennent à ce dernier. L'autonomie financière invoque la notion de droit et de responsabilité.

Jusqu'en 1987, la réglementation comptable est dispersée au travers d'une multitude de textes réglementaires où sont stipulés les règles techniques et précises de comptabilisation et un plan unifié des comptes. Les entreprises étatiques ne sont pas des entités comptables à part entière. L'autonomie financière pose la question de la notion d'entité comptable. Sur quoi les entreprises comptables vont-elles exercer leur droit d'autonomie et leur responsabilité ?

Dans ce contexte *d'ouverture et desserrement sur le plan économique*, l'achèvement et la publication de l'"*ordonnance sur la comptabilité et les statistiques*" (en vietnamien *Pháp lệnh kế toán và Thống kê*) – Ordre n°06 LCP/HĐNN du 20/05/1988, visant à renforcer le cadre de la *comptabilité d'entreprise de type communiste* (deux ans après le lancement de la politique *Đổi mới*) nous paraît relativement paradoxal. Est-ce un débouché technique tardif d'un processus d'élaboration de texte ou est-ce une réponse des modes de représentation comptable à une évolution de l'environnement économique ? La publication de l'ordonnance sur la comptabilité et les statistiques de 1988 répond à une exigence de l'évolution économique où d'autres formes de propriété émergent au côté de la forme de propriété dominante étatique. L'ordonnance est le premier document cadre en comptabilité qui se veut général en prenant en compte toutes les formes d'entreprises (sauf les entreprises ayant des participations étrangères qui, elles, sont soumises à la loi sur les investissements étrangers au Viêt-nam publié en 1987).

L'octroi d'autonomie financière aux entreprises vise à encourager celles-ci à faire preuve d'initiative et à améliorer la rentabilité des moyens de production mis à leur disposition.

La présentation du bilan communiste (1989) a été reformatée pour refléter la nouvelle conception de l'entreprise étatique qui est passée d'une vision passive, consommations des entrants pour réaliser une quantité de produits finis selon les critères prédéterminés, à une vision plus dynamique et autonome. La concrétisation de cette dynamique est décryptée au travers de la présentation des sources de fonds destinées aux activités de l'entreprise étatique qui sont aussi plus diversifiées dont l'activité financière, une activité non autorisée auparavant.

La présentation des postes du passif du tableau récapitulatif des biens de 1989 illustre bien la perméabilité entre les différentes sources de capitaux disponibles dans les compagnies étatiques. Si le principe de concordance entre les actifs et les sources de capitaux (passifs) est encore maintenu dans la présentation du bilan communiste vietnamien de 1989 les frontières strictes entre les différents blocs s'estompent fortement. (cf. annexe 4 : Bilan d'une entreprise industrielle de 1990)

L'autonomie financière permettait au calcul économique de se mettre en place dans les décisions d'investissement des entreprises. Comme toutes les entreprises performantes ont le droit de se constituer des fonds pour le développement, pour les primes et pour le bien-être des travailleurs, celles-ci ont négocié avec les représentants du syndicat qui géraient ces fonds (en respectant les règles prescrites de l'État) pour les mobiliser dans l'activité de production pour faire fructifier ces fonds dormants.

2.2. La notion de droit de propriété et l'introduction de la notion d'entité comptable

Le bilan de 1976 (cf. annexe 3.) a été modifié. La version du bilan selon le système unifié comptable révisé de 1989 (cf. annexe 4.) regroupe dans l'espace du haut du tableau récapitulatif toutes les sources de capitaux de nature durable de la compagnie sur lesquelles sera exercée l'autonomie financière. En donnant à la compagnie étatique la possibilité d'accueillir d'autres sources de capitaux en dehors des sources de capitaux d'origine budgétaire, la nécessité de révéler leurs origines s'impose dans la présentation du bilan communiste 1989.

Le changement fondamental est l'inscription des amortissements en valeur négative à l'actif du bilan. Ceci s'explique par le fait que les entreprises sont appelées à répondre sur la rentabilité des sources de fonds qui leur sont délégués. Pour mesurer la rentabilité des sources de capitaux délégués, la comptabilisation des biens fixes en valeur nette apparaît donc plus équitable. Les règles de calcul des amortissements sont celles qui ont le plus connu de modification dans le temps. Sous l'économie dirigée, les amortissements signifiaient à la fois le montant de la consommation du moyen de production incorporé dans le calcul de coût de revient complet mais aussi comme un remboursement de dette vis-à-vis de l'État car les amortissements étaient des charges décaissées. C'est pourquoi la comptabilité communiste est parfois assimilée à une comptabilité de caisse. Mais les décaissements des amortissements s'expliquaient par le fait que l'acquisition et l'approvisionnement des moyens de production aux entreprises relevaient exclusivement aux ministères de tutelle. C'est pourquoi, les modifications des politiques d'investissements accompagnant l'octroi d'autonomie financière rendaient caduques les pratiques de reversements des amortissements.

La politique d'octroi d'autonomie financière est animée par des objectifs de rentabilité. L'entreprise qui bénéficie de l'indépendance dans la prise des décisions

concernant l'utilisation des sources de capitaux de l'État a comme obligation de dégager un profit sur les capitaux investis. Ce droit d'utilisation est accordé en contre-partie d'une taxe.

Les changements tant sur le plan comptable et fiscal concourent à responsabiliser les dirigeants des entreprises, principalement celles ayant accueilli, les financements de l'État. À partir de 1991, une nouvelle taxe du nom de "prélèvements sur l'utilisation des sources de capitaux étatiques" (notre traduction) a été créée. Les prélèvements étatiques étaient donc supprimées (cf. annexe 6. Synthèse des méthodes de prélèvements par l'État sur les entreprises étatiques (1961 – 1990).

Cette taxe s'apparentait à une forme de rente prélevée sur la mise à disposition des fonds aux entreprises étatiques. Elle a fait naître une nouvelle prise de conscience chez les dirigeants qui ne pouvaient plus se permettre le luxe de se doter de ressources en réserves car ces ressources aujourd'hui ont un coût. La notion de rentabilité exigible sur les fonds octroyés a modifié le comportement des entreprises et leurs dirigeants-fonctionnaires. Nos interviewés ont souligné un retour de comportement de la part des entreprises étatiques dans leur élaboration des plans prévisionnels et de la modération dans la demande des fonds en provenance de l'État.

2.3. La politique des amortissements et l'autonomie financière

Les biens fixes représentaient la part des actifs la plus importante dans les compagnies industrielles car ce sont les machines et les équipements – moyens de production qui participent directement à la production. L'une des préoccupations des instances de tutelle était l'amélioration du rendement d'exploitation de ces biens fixes. Les politiques d'amortissement étaient l'objet principal d'amendements comptables pendant cette période.

Lors du 6^e plénum du comité central du PCV (1984), des propositions importantes à propos de l'utilisation des sources de fonds en provenance des amortissements fondamentaux dans l'industrie ont été formulées et inscrites dans sa décision. Suite à la publication de cette décision, les compagnies étaient autorisées à garder une partie ou la totalité des amortissements fondamentaux en fonction du plan de construction approuvé comme sources de fonds d'investissement. Les fonds d'amortissement non utilisés sont versés au budget de l'État.

Si la compagnie dispose de biens fixes financés par des crédits bancaires, elle a le droit de garder la totalité des sources de fonds d'amortissement pour rembourser les dettes. Après avoir remboursé les dettes, si l'équipement fonctionne toujours, la compagnie continuera à comptabiliser les amortissements qui contribueront à constituer des sources de fonds propres pour les investissements dans les travaux de "*construction primaire*" pour la compagnie.

Si les biens fixes de la compagnie ont été acquis avec les sources de fonds propres auto-constitués de celle-ci, elle a le droit de garder pour elle la totalité des amortissements calculés pour renforcer ses sources de fonds propres.

Auparavant, les amortissements ne se pratiquaient pas sur toutes les immobilisations qui existaient dans les entreprises. Elles ne se calculaient que sur les biens fixes participant à l'activité industrielle. Il existait des biens qui étaient confiés aux entreprises soit qu'elles avaient des locaux pour les garder, soit en prévention pour une utilisation future. Ces derniers

ne sont pas soumis au calcul d'amortissements. Les entreprises ne refusaient pas si elles détenaient des biens qui ne leur étaient pas réellement nécessaires. Les biens n'étaient pas souvent correctement entretenus, d'où la réduction de leur durée d'exploitation. Les règles d'amortissement ne prévenaient pas non plus des charges pour pénaliser les mises en rebut anticipées des biens. Elle ne faisait qu'inciter les entreprises au gaspillage.

Le poste des amortissements est l'un des postes stratégiques au regard du ministère des finances, parce qu'il impacte directement la politique de préservation des sources de capitaux alloués par l'État. C'est la raison pour laquelle la politique des amortissements tout au long de l'histoire économique est celle qui a connu le plus de modifications.

Suite à l'octroi de l'autonomie financière, les règles sur les amortissements étaient profondément modifiées.

- Pour les biens fixes qui ne sont pas encore totalement amortis, mais qui sont hors de service, les compagnies doivent continuer à comptabiliser les amortissements, mais ils ne sont pas imputés dans le calcul du coût de revient. Cette charge d'amortissements devrait être absorbée par le profit la compagnie. Cette modification obligeait les entreprises à entretenir correctement les biens de production et à éviter les gaspillages. Les amortissements représentent donc une consommation qui impactent directement le résultat comptable.

- Pour les biens fixes qui arrivent à échéance pour les grandes réparations, la compagnie a le droit d'utiliser les sources de fonds d'amortissement pour les grandes réparations pour renforcer les sources de fonds propres pour les investissements dans les travaux de «*construction primaire*» de la compagnie s'il est jugé que les grandes réparations ne sont pas aussi rentables que le renouvellement par des machines plus modernes (après accord préalable des instances de tutelle).

La notion de valeur économique était introduite dans l'évaluation des biens et le calcul des amortissements à partir de 1986 avec la notion de valeur résiduelle.

Néanmoins, à la différence de la période antérieure, les taux d'amortissements fixés dans la décision 507/TC-DT de 1987 sont les taux de référence indiquant des seuils minimaux. Une plus grande flexibilité en termes de taux d'amortissement est aussi accordée en fonction de l'exploitation réelle du bien ou le rythme d'obsolescence de la technologie de certains types de biens. Les compagnies qui arrivent à augmenter le rendement d'exploitation des machines et par conséquent à augmenter la production générale et les bénéfices ont le droit de majorer le taux d'amortissement fondamental pour réduire le temps de retour sur investissement.

Le tableau de synthèse (tableau 6.) ci-dessous résume l'évolution des politiques sur les biens fixes (implicitement corporels, tangibles) financés principalement par les sources de capitaux étatiques ou quasi étatiques et les politiques d'amortissements appliquées à ces biens fixes. Nous privilégions les aspects principaux aux aspects quantitatifs concernant les taux afin de montrer comment la représentation de l'entreprise et des biens a évolué au travers des représentations comptables telles que les méthodes d'évaluation et les modalités de traitements des amortissements.

Tableau 3.: Récapitulatif des politiques sur les méthodes d'évaluation des biens fixes et des amortissements sur les biens fixes entre les différentes périodes 1976 -1996

Période	1976 – 1980	1981 – 1986	1986 – 1990	1991 - 1996
<i>Campagne d'inventaire et de réévaluation sur décision gouvernementale</i>			<i>01/04/1985</i>	<i>01/01/1990</i>
Méthode d'évaluation	Coût historique (soit V_h)	Coût historique (soit V_h)	Coût historique (réévalué par l'État) Notion de valeur résiduelle	Coût historique (réévalué par l'État) Notion de valeur résiduelle
Biens productifs en exploitation				
• Amortissements fondamentaux	- Obligatoire $V_h \times tAmort_s$ - Reversement en totalité au budget	- Obligatoire $V_h \times tAmort_s \times \text{niveau d'exploitation réel des biens}$ - Reversement partiel au budget	- Obligatoire $V_h \times tAmort$ sur la base des taux référentiels - Reversement partiel au budget	- Obligatoire $V_h \times tAmort$ sur la base des taux référentiels - Reversement partiel au budget
• Amortissements pour les grandes réparations	- Obligatoire $V_h \times tAmort_s$ - Dépôt en compte bancaire bloqué	- Obligatoire $V_h \times tAmort_s \times \text{niveau d'exploitation réel des biens}$ - Dépôt en compte bancaire bloqué	- Obligatoire $V_h \times tAmort$ sur la base des taux référentiels	- Obligatoire $V_h \times tAmort$ sur la base des taux référentiels
Biens productifs totalement amortis encore exploitables				
• Amortissements fondamentaux	- Obligatoire $V_h \times tAmort_s$ - Reversement en totalité au budget	- Obligatoire $V_h \times tAmort_s \times \text{niveau d'exploitation réel des biens}$ - Reversement en totalité au budget	- Obligatoire Valeur résiduelle $\times tAmort$ sur la base des taux référentiels - Reversement direct au FPDP de l'entreprise	- Obligatoire Valeur résiduelle $\times tAmort$ sur la base des taux référentiels - Reversement direct au FPDP de l'entreprise
Biens productifs non utilisés	Pas d'amortissement	Pas d'amortissement		
Terrains et immobilisations non assujettis aux amortissements	Pas d'amortissement	Pas d'amortissement	Taxe foncière sur les apports de terrain en capitaux dans les J.V	Taxe foncière sur les apports de terrain en capitaux dans les J.V

2.4. L'introduction de la notion de revenus et le calcul du résultat économique

A partir de 1989, la classe des comptes de produits a été créée dans le plan unifié des comptes (S.U.C). La nouveauté réside dans la création de la classe VII avec deux comptes : le compte 70 "revenus" et le compte 71 "répartition des revenus". (cf. annexe 5. : Rapport du résultat économique d'une entreprise industrielle).

L'analyse des sous comptes du compte 71 nous donnent la liste des personnes éligibles dans la répartition de ces revenus sont de différents profils : l'État, l'entreprise (les fonds pour l'entreprise), les investisseurs autres que l'État (les partenaires des joint-ventures), et les travailleurs en tant qu'individus (compte 714).

Intitulé du compte		N° de compte	N° et intitulé des Sous Comptes	
(1)		(2)	(3)	
Classe VII	REVENUS			
	31. Revenus	70	701	Revenus en provenance de l'activité principale
			702	Revenus en provenance de l'activité secondaire
			703	Revenus en provenance de l'activité des joint ventures
			704	Revenus financiers
			705	Autres revenus
	32. Répartition des revenus	71	711	Contributions au budget d'État
			712	Part de revenus des joint ventures
			713	Financement des fonds de l'entreprise
			714	Répartition sous forme de rétribution
			715	Autres répartitions

Le compte 71 et ses sous-comptes relatent la répartition du résultat global entre les différents partenaires et les versements dans les fonds pour l'entreprise. *Ainsi ne demeurent au bilan que les résultats non encore distribués.*

Le solde du compte 70 "revenus" relate les résultats globaux émanant des différentes activités de l'entreprise. Il n'a pas pour objectif de mesurer la rentabilité financière des capitaux investis comme le concept de résultat dans les comptabilités de type capitaliste. La notion de revenus introduite par le Système Unifié des Comptes (1989) prend en compte le mixte du plan et le marché, en d'autres termes le mixte entre les sources de capitaux étatiques et le capital des travailleurs (capital dans le sens marxiste du terme, générateur de plus value). C'est pourquoi la notion de revenus relate les surplus émanant de l'exploitation des sources de capitaux investis et des initiatives du collectif des travailleurs.

Nous pouvons décrypter au travers du mécanisme de la répartition des revenus et plus spécifiquement du compte 714 "répartition des revenus sous forme de rétribution" l'ébauche de nouvelles relations, d'une part entre les travailleurs et leur entreprise, d'autre part entre les entreprises. La redistribution des revenus nets sous forme de rétribution complémentaire aux travailleurs individuels marque un changement dans l'appréciation de l'individu travailleur et de l'entreprise en tant qu'entité indépendante (la loi sur les sociétés étatiques n'a vu le jour qu'en 1995). Ceci nous semble important parce que les revenus deviennent un vrai levier d'émulation au sein de l'entreprise communiste et introduisent la notion de performance des activités économiques de l'entreprise, même si la planification reste toujours le mode de coordination dominante. Les revenus de l'entreprise incorporent une part des revenus individuels des travailleurs. C'est pour cette raison que le chiffre sur la ligne des revenus est devenu une forme de stimulant pour l'esprit de concurrence qui motive les travailleurs au sein de l'entreprise à vouloir conjuguer leurs efforts pour l'augmenter, avec en perspective de meilleurs revenus individuels. L'introduction de la notion de revenus comptable bouleverse les pratiques commerciales des entreprises. La valeur économique du prix de vente commence à avoir du sens auprès des dirigeants des entreprises qui sont autorisés à revendre sur les marchés la part de production hors plan. La fixation des prix de ventes devient un enjeu économique non négligeable car les revenus du personnel, y compris ceux des membres de l'encadrement en sont tributaires. En effet, les entreprises ne peuvent plus compter sur le

secours de l'État, elles apprennent à compter sur leurs propres efforts et leurs initiatives qui seront traduites dans le montant des revenus issus des transactions réalisées. Les temps de *farniente communiste* sont révolus.

En reprenant le tableau classification des comptes de résultat typiques des différents systèmes économiques (Richard, 2000) : nous essayons de proposer une présentation évolutionnaire des différents comptes de résultat qui retrace l'évolution de la notion résultat en RSVN.

Tableau 4.: Évolution des différents comptes de résultat dans un processus de transition post-communiste

Produits	Compte de résultat soviétique	Compte de résultat yougoslave	Compte de revenus Vietnamien de 1989 Système économique mixte plan marché	Compte de résultat américain
	VENTES	VENTES	VENTES	VENTES
C H A R G E S	<ul style="list-style-type: none"> - charges de matières - charges de services - charges de personnel - charges d'amortissement 	<ul style="list-style-type: none"> - charges de matières - charges de services - charges d'amortissement - charges d'intérêts - charges d'impôts 	<ul style="list-style-type: none"> - charges de matières - charges de services - charges de consommations de la main d'œuvre selon normes - charges d'amortissement - charges d'intérêts - charges d'impôts 	<ul style="list-style-type: none"> - charges de matières - charges de services - charges de personnel - charges d'amortissement - charges d'intérêts - charges d'impôts
	= résultat	= résultat	= revenus dont une partie sera redistribuée aux travailleurs comme rémunérations sur la production hors-plan	= résultat
Transition vietnamienne	Étape 1 Communisme classique		Étape 2 : Économie mixte plan et marché	Étape 3 Économie de type capitaliste

Le concept comptable de revenus selon le Système Unifié Comptable de 1989 traduit le mixte plan et marché de l'économie vietnamienne aux débuts des années 1990. Il incarne à la fois l'esprit autogestionnaire du compte de résultat yougoslave et l'esprit de la recherche de la rentabilité des capitaux investis des systèmes économiques de type capitaliste.

Le compte 714 montre la part de rétribution supplémentaire distribuée aux travailleurs (dont nous n'arrivons pas à retrouver les textes ou les archives nous aidant à en comprendre les modalités) quand les comptes annuels de l'entreprise sont approuvés – en d'autres termes, après vérification par les autorités financières et fiscales que les revenus sont réels et corrects. C'est pourquoi les entreprises ayant travaillé sur des plans de production complémentaires pour rentabiliser les moyens de production à leur disposition et éviter de laisser les ouvriers sans travail, n'étaient autorisées qu'après la validation des comptes annuels à distribuer la part de surplus en provenance des activités secondaires sous forme de salaires complémentaires aux ouvriers. Les instances financières voulaient s'assurer que les activités hors plan étaient réellement bénéficiaires parce que celles-ci utilisaient les moyens de production de l'entreprise et la main d'œuvre permanente de l'entreprise. Le système de rémunération des travailleurs dans les entreprises étatiques a évolué vers une formule mixte avec une part fixe et une part variable (autre que les primes annuelles). Cette part variable est déterminée en fonction des revenus dégagés par les différentes activités économiques de l'entreprise. Ce levier de nature financière vient renforcer les slogans idéologiques.

Cependant, même si cette période a connu un certain assouplissement au niveau de la planification, les entreprises étatiques ont toujours comme mission première de servir les

objectifs du plan officiel. Les plans secondaires ne viennent qu'après, ce qui explique le maintien du système des prix administrés sur les produits du plan avec une norme de profit planifié. Le mécanisme de versements mensuels du profit planifié de la part des entreprises étatiques au budget de l'État, qui caractérise la comptabilité de la période du communisme classique (1975 – 1985) est maintenu et ces montants sont enregistrés dans le compte 711 "Contributions au budget de l'État".

La politique qui consiste à accorder de l'autonomie financière aux entreprises étatiques redéfinit les champs d'action de ces dernières et les relations qu'elles entretiennent avec les instances gouvernementales. En effet, l'autonomie financière accompagnée de la décentralisation des marchés introduisent la notion de valeur économique dans la pensée des gens – dirigeants politiques, entreprises, travailleurs, clients, créanciers, fournisseurs, partenaires etc. Le résultat comptable n'est donc plus un indicateur qui n'intéresse que les ministères. Il incarne des messages en interne comme en externe.

Les travailleurs sont devenus plus sensibles aux indicateurs comptables, tel que le résultat, parce qu'ils sont conscients que leur contribution à le faire augmenter leur permet d'en bénéficier d'une partie. Les partenaires extérieurs interprètent les revenus de l'entreprise comme un signal de santé financière garantie et de potentiel de développement.

L'État est rassuré de voir les sources de capitaux s'accumuler. Les modifications apportées à la comptabilité d'entreprise vietnamienne au début des années 1990 sont influencées par la redéfinition de la politique financière de l'État vis-à-vis des entreprises étatiques. Les nouvelles formes comptables liées au marché traduisent une nouvelle conception de l'entreprise et des relations qui se créent entre l'entreprise et ses parties prenantes. Nous avons pu constater jusqu'ici que la notion de résultat est éloquentement révélatrice des rapports de forces entre l'État et les entreprises dans le processus de désétatisation. Cependant, elle est aussi un indicateur de motivation et de responsabilisation des partenaires de l'entreprise dont le personnel. Les représentations comptables traduisent les transformations du système économique et participent aussi indirectement à le transformer.

Le tableau 5. nous donne la synthèse des principaux changements qui accompagnent les réformes économiques entre 1979 et 1995. Au travers de ces changements de la comptabilité, nous pouvons dire que la comptabilité est totalement indissociée des politiques économiques. Elle pourrait être qualifiée de Politique vue les influences qu'elle peut exercer sur ses utilisateurs et son environnement.

Tableau 5. : Synthèse des étapes de la transition économique et comptable au Viêt-nam entre 1975 et 1995

Année	Plan quinquennal	Étapes clés de la transition économique	Étapes clés de la transition comptable
1976	P2 : 1976 – 1980	Généralisation du système économique de type communiste dans le nord dans tout le Viêt-nam réunifié (RSVN) (1976 – 1979)	Généralisation du Système Unifié des Comptes du nord (avec modifications 1975) - Priorité accordée au calcul du coût de revient complet des produits industriels. Application des prix administrés - Prélèvements étatiques : forme d'impôts obligatoires directs sur les entreprises étatiques - Régime des amortissements selon des taux fixes et décaissements des amortissements de retour au budget de l'État - Octroi des budgets de consommations. Dépenses strictement réglementées - Notion de résultat planifié. Résultat réalisé versus résultat planifié - Rapatriement en totalité du résultat réalisé au budget de l'État
1979 1981	P3 : 1981 - 1985	Un système économique de type dual (1979 – 1995) - Système économique dual avec plan et hors plan avec encore une forte prédominance du secteur étatique	- Modifications du système de prélèvements étatiques - Modifications du régime des amortissements et des règles de paiements des amortissements de retour au budget de l'État (une partie est laissée sous la gestion de l'entreprise étatique) - Modifications des règles de répartition du résultat comptable entre État, entreprise et personnel (Fonds pour le développement de l'activité de production et Fonds pour les œuvres sociales au profit du collectif du personnel)
1985 1986	P4 : 1986 - 1990	Proclamation de la politique <i>Đổi mới</i> - Système économique mixte plan marché avec prédominance du secteur étatique	La consolidation de la comptabilité communiste et l'autonomie financière aux entreprises étatiques (1986 – 1994)
1987		- Octroi de la l'autonomie financière aux entreprises étatiques - Émergence des joint-ventures entre un partenaire étatique et un investisseur étranger	
1988		- Restructuration du secteur étatique	- Publication de l'ordonnance sur la comptabilité et les statistiques (1988) : premier texte cadre sur la comptabilité de type communiste
1989			- Première étape de la réforme comptable : publication d'un nouveau système unifié des comptes (1989) • Nouvelle nomenclature des comptes • Modifications des formats de présentations des rapports comptables dont le bilan et le compte de résultat • Modifications du régime des amortissements et des règles de répartition du résultat
1990			- Première étape de la réforme fiscale : nouveaux impôts pour les entreprises • Suppression du système des prélèvements et étatiques et remplacement par l'impôt sur le chiffre d'affaires • Nouveautés : • Impôt sur les bénéfices (pour toutes les formes d'entreprise) • Impôt sur les capitaux étatiques (fonds budgétaires) assujettissement aux entreprises ayant reçu des capitaux de l'État
1995	Fin du P5 : 1991 - 1995	Un système économique de type capitaliste (1995 – 2003)	Vers une comptabilité modernisée à l'internationale - Deuxième étape de la réforme comptable : régime de comptabilité d'entreprise (RCE 1995)

Conclusion

L'analyse chronologique en suivant les deux axes de différenciation entre l'économie centralisée et l'économie de marché concernant la période la plus révélatrice de la transition vietnamienne (1976 – 1995), réalisé à partir du discours véhiculé dans les documents officiels, dans les rapports comptables et au cours des entretiens menés, nous a permis de capter les mouvements de va-et-vient entre les changements de la comptabilité d'entreprise vietnamienne et la transformation du contexte social, économique et politique. La transition comptable prend corps dans les politiques économiques et sociales. A chaque remaniement de la politique économique ou financière, la comptabilité est "*affectée*" parmi les premières. Elle n'est pas un miroir passif de la transition vietnamienne, elle incarne le rôle d'éducateur. Nous pouvons voir que le processus d'apprentissage des règles a été stimulé par les modifications des représentations comptables. La notion de responsabilité est devenue visuelle dès lors que les ressources ont été présentées avec leurs origines (sources de capitaux budgétaires, sources de capitaux d'auto-financement, dettes etc.). L'évolution de la notion de résultat nous renseigne sur les liens entre les autorités étatiques et les entreprises (du secteur étatique) et leur transformation dans le processus de la transition.

L'étude de la transition vietnamienne est l'illustration vivante de cette imbrication des politiques économiques, financières, comptables et fiscales. Et pour reprendre le terme de Robson (1991), la comptabilité est le "*site de problématisation*" des nœuds dans les interprétations et la traduction des intérêts des parties prenantes et c'est aussi au travers des changements de formes comptables que ces nœuds se résolvent et font avancer les choses.

Ce faisant, nous avons essayé de relier le niveau macroéconomique – les politiques économiques, financières – et le niveau microéconomique – les changements du monde des entreprises et de la comptabilité d'entreprise.

Notre travail propose une vision plus large de la comptabilité et apporte une illustration vivante des relations d'interdépendance entre la comptabilité et le contexte social, économique et politique. Nous avons tâché de montrer que la comptabilité est une composante indispensable de l'économie politique au travers de cette étude de la transition d'une économie dirigée vers une économie capitaliste.

Bibliographie

- Amblard, M. (1998). La théorie des conventions : une approche renouvelée du modèle comptable ? *Actes du XIXe Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, 1017-1030.
- Amblard, M., & Eyraud, C. (2008). La réforme des entreprises d'Etat chinoises, une entrée par la comptabilité : 1993 - 2001. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2(14), 27- 42.
- Andreff, W. (1993). The double transition from underdevelopment and from socialism in Vietnam. *Journal of Contemporary Asia*, 23(4), 515-531.
- Andreff, W. (1993). *La crise des économies socialistes : la rupture d'un système*. Grenoble: PUG.
- Andreff, W. (1995). Le contrôle des entreprises privatisées dans les économies en transition. Une approche théorique. *Revue économique*, 6(3).
- Andreff, W. (1998). Les aspects inertiels de la transition. *Les Cahiers de la recherche ESSCA Angers*(5), 11-90.
- Andreff, W. (2002a). *Analyses économiques de la transition post-socialiste*. Paris: La Découverte.
- Aoki, S. (1996). Viet Nam's State finance in transition: Towards economic development by using market mechanisms. *Journal of Development Assistance*, 2(1), 53-99.
- Ash, E. S., Robert. (1992). *Accounting in The Soviet Union*: Praeger Publishers.
- Bailey, D. (1978). Marx on accounting. *the Accountant*, 159-178.
- Bailey, D. (1988). Accounting in the USSR. In D. Bailey (Ed.), *Accounting in socialist countries* (1988, First edition ed., Vol. Chapter 9, pp. 133-156). London and New York: Routledge.
- Bailey, D. (1990). Accounting in the shadow of stalinism. *Accounting, Organizations and Society*, 15(6), 513-525.
- Bailey, D. (1992). The attempt to establish the Russian accounting profession 1875-1931, *Accounting, Business & Financial History* (Vol. 2, pp. 1): Routledge, Ltd.
- Bailey, D. (1995). Accounting in transition in the transitional economy., *European Accounting Review* (Vol. 4, pp. 595): Routledge, Ltd.
- Bailey, D. T. (1988). *Accounting in socialist countries* (1988, First edition ed.): Routledge, London and New York.
- Bardin, L. (1977). *L'analyse de contenu* (1977, 1ère édition ed.): PUF.
- Beaud, S., & Weber, F. (1997). *L'enquête de terrain. Produire et analyser des données ethnographiques* Paris: La Découverte.
- Braudel, F. (1985). *La dynamique du capitalisme* (1985 ed.). Paris: Flammarion.
- Bryer, R. A. (1993a). Double-entry bookkeeping and the birth of capitalism: accounting for the commercial revolution in medieval northern Italy. *Critical Perspectives on Accounting*(4), 113-140.
- Bryer, R. A. (1994). Accounting for the social relations of feudalism, *Accounting & Business Research* (Vol. 24, pp. 209): Croner.CCH Group Limited.
- Bryer, R. A. (2000a). The history of accounting and the transition to capitalism in England. Part one: Theory, *Accounting, Organizations & Society* (Vol. 25, pp. 131): Pergamon Press.
- Bryer, R. A. (2000b). The history of accounting and the transition to capitalism in England. Part two: evidence, *Accounting, Organizations & Society* (Vol. 25, pp. 327): Pergamon Press.

- Bryer, R. A. (2005). A Marxist accounting history of the British industrial revolution: a review of evidence and suggestions for research. *Accounting, Organizations and Society*, 30(1), 25-65.
- Bryer, R. A., & Brignall, T. J. (1985). The GAAP in the inflation accounting debate, *Accountancy* (Vol. 96, pp. 32): Croner.CCH Group Limited.
- Brzezina, W., & Jaruga, A. (1988). Accounting evolution in a planned economy. In D. Bailey (Ed.), *Accounting in socialist countries* (Vol. Chapter 3, pp. 41-58.). London and New York: Routledge.
- Burchell, S., Clubb, C., & Hopwood, A. G. (1985). Accounting in its social context: Towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 384-413.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A. G., Hughes, J., & Nahapiet, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5-27.
- Burlaud, A. s. l. d. (Ed.). (1999). *Les vingt ans de l'AFC*. Paris: Comptabilité - Contrôle - Audit.
- Burlaud, A. s. l. d., Poittrinal, F.-D., & Salustro, E. (1998). *Comptabilité et droit comptable. L'intelligence des comptes et leur cadre légal* (1ere édition, 1998 ed.). Paris: Gualino.
- Cabagnols, P. (1996). Comptabilité et finances dans les pays de l'Est. *IFEC La Revue*(196), 35.
- Capron, M. (1993). *La comptabilité en perspective*. Paris: La Découverte.
- Capron, M., Chiapello, E., Colasse, B., & Richard, J. (2005). *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*. Paris: La Découverte.
- Chan, A., Tria Kerkvliet, B., & Unger, J. (1999). *Transforming Asian socialism : China and Vietnam compared*. Lanham: Rowman and Littlefield.
- Chavance, B. (1989). *Le système économique soviétique de Brejnev à Gorbatchev*: Nathan, Paris.
- Chavance, B. (1994a). *La fin des systèmes socialistes (crise, réforme et transformation)*. Paris: L'harmattan.
- Chavance, B. (1994b). *Les réformes économiques à l'est (de 1950 aux années 1990)*. Paris: Nathan.
- Chavance, B. (1996). *Marx et le capitalisme : la dialectique d'un système*. Paris: Nathan.
- Chavance, B. (1997). De la réforme du socialisme à la transformation post-socialiste : La Chine en perspective historique. *Actuel Marx*(22), 69-90.
- Chavance, B., Mangin, E., Motamed-Nejad, R., & Sapir, J. (1999). *Capitalisme et socialisme en perspective. Evolution et transformations des systèmes économiques*. Paris: La Découverte.
- Chiapello, E. (2005). Transformation des conventions comptables, transformation de la représentation de l'entreprise. In M. Capron (Ed.), *Les normes internationales, instruments du capitalisme financier* (pp. 121-150). Paris: La Découverte.
- Chiapello, E. (2006). Capitalism. In *Encyclopedia of Economic Sociology* (J. Beckert and M. Zafirovski ed., pp. 36-41). London: Routledge.
- Chiapello, E. (2007). Accounting and the birth of the notion of capitalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 18, 263-296.
- Chiapello, E., & Ding, Y. (2004). *Accounting and economic systems: an illustration with the economic transition process in China*. Paper presented at the The 3rd Workshop on Accounting and Regulation, Italie.
- Chiapello, E., & Medjad, K. (2007). Une privatisation inédite de la norme : le cas de la politique comptable européenne. *Sociologie du Travail*, 49, 46-64.
- Chiapello, E., & Ramirez, C. (2004). Sociologie de la comptabilité. *Comptabilité - Contrôle – Audit* (Spécial juin).

- Colasse, B. (Ed.). (2000). *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. Paris: Économica.
- Colette, C., & Richard, J. (2000). *Comptabilité générale. Les systèmes français et anglo-saxons* (2000 ed.). Paris: Dunod.
- Desrosières, A. (1985). Histoire des formes : statistiques et sciences sociales avant 1940. *Revue française de sociologie*, XXVI, 277-310.
- Ding, Y. (2000). Harmonisation trends in Chinese Accounting and remaining problems. *Managerial Finance*, 26(5), 31.
- Ding, Y. (2001). Les facteurs de risque hypothéquant la réussite de la réforme comptable en Chine. *La Revue de l'Association Française de Comptabilité*, 2(7).
- Do Thai, D. (1994). Économie de marché et transformations sociales au Vietnam. *Alternatives Sud*, 1(2), 121-134.
- Durand, R., Nikitin, M., & Lemarchand, Y. (1992). *Werner Sombart, le capitalisme et la comptabilité* (Vol. ECM1992). Paris: Ordre des Experts Comptables.
- Dutia, T. (1995). The restructuring of the system of accounting in Romania during the period of transition to the market economy., *European Accounting Review* (Vol. 4, pp. 739): Routledge, Ltd.
- Eyraud, C. (2003). Pour une approche sociologique de la comptabilité. Réflexions à partir de la réforme comptable chinoise. For a sociological approach to accounting: Thoughts drawn from the Chinese accountancy reform. *Sociologie du Travail*, 45(4), 491-508.
- Eyraud, C. (2004). Comptabilité (publique et d'entreprise) et sociologie ou l'analyse sociologique des catégorisations sociales. *Comptabilité - Contrôle - Audit*(Numéro thématique), 29-45.
- Ezzamel, M., Xiao, J. Z., & Pan, A. (2007). Political ideology and accounting regulation in China. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 669-700.
- Farge, A. (1989). *Le goût de l'archive* (septembre 1989 ed.). Paris: Éditions du Seuil
- Feleaga, N. (1992). Problèmes du choix et de l'implantation d'un nouveau système comptable dans un pays qui se passe d'une économie planifiée et centralisée à l'économie de marché. In A. d. I. A. f. d. comptabilité (Ed.), *Comptabilité et stratégie* (Vol. Chapitre 2 - Comptabilité, stratégie et développement économique).
- Fforde, A. (1999). From plan to market: the economic transitions in Vietnam and China compared. In T. K. in Chan (Ed.), (pp. 43-72): Unger.
- Fforde, A., & De Vylder, S. (1988). *Vietnam: an economy in transition*. Stockholm: Swedish International Development Authority
- Fforde, A., & De Vylder, S. (1996). *From plan to market : Vietnamese economic transition 1979-1994*: Boulder, Westview Press.
- Gilbert, P. (2005). *Organisations et comportements*. Paris: Dunod.
- Greenfield, G. (1994). The development of capitalism in Vietnam. *Socialist Register*, 203-234.
- Griffin, K. (1998). *Economic reform in Vietnam*. Basingstoke, Macmillan / New York: St Martin's Press.
- Hopwood, A. G. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2/3), 287-305.
- Hopwood, A. G. (1987). The archeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 207-234.
- Hopwood, A. G. (1992). Accounting calculation and the shifting sphere of the economic, *European Accounting Review* (Vol. 1, pp. 125-143): Routledge, Ltd.
- Hopwood, A. G., & Miller, P. (1994). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge (Mass.): Cambridge University Press.

- Illés, K., Weetman, P., Clarkson, A. H., & Fraser, M. (1996). Change and choice in Hungarian accounting practice. An exploratory study of the Accounting Law of 1991, *European Accounting Review* (Vol. 5, pp. 523): Routledge, Ltd.
- Jaruga, A. (1988). Accounting in Poland. In D. Bailey (Ed.), *Accounting in socialist countries* (1988, First edition ed., Vol. Chapter 8, pp. 122-132). London and New York: Routledge.
- Jaruga, A. (1993). Changing rules of accounting in Poland., *European Accounting Review* (Vol. 2, pp. 115): The European Accounting Association.
- Jaruga, A. (1995). Accounting issues arising in the context of the transition to market economies: the experiences of Poland. In *Accounting reform in central and eastern Europe* (pp. 39-41).
- Jaruga, A. (1996). Accounting in socialist countries. The beginnings of reform. In N. Garrod & S. McLeay (Eds.), *Accounting in transition* (1996, First edition ed., Vol. Chapter 2, pp. 12-27). London and New York: Routledge.
- Kornai, J. (1984). *Socialisme et économie de la pénurie* (L. Berko, K. Kozma-Dombrowszky, I. Magyar & r. p. M. Lavigne), Trans. 1ere édition en langue française ed.): Economica.
- Kornai, J. (1986). The Hungarian Reform Process: Visions, Hopes and Reality *Journal of Economic Literature*, XXIV.
- Kornai, J. (1990). *Du Socialisme au capitalisme. L'exemple de la Hongrie* (R. Saint-James, Trans.). Paris: Gallimard.
- Kornai, J. (1992). The principles of privatization in Eastern Europe. *De Economist*, 140(2), 153-176.
- Kornai, J. (1996). *Le système socialiste. L'économie politique du communisme*. (T. d. l. a. d. T. s. s. t. p. e. o. communism & O. U. P. P. N. J. Oxford, Princeton University Press, 1992, Trans.). Grenoble: PUG.
- Kornai, J. (2000a). Making the transition to private ownership. *Finance and development* 37(3), 12-13.
- Kornai, J. (2000b). What the Change of System From Socialism to Capitalism Does and Does Not Mean, *Journal of Economic Perspectives* (Vol. 14, pp. 27-42): American Economic Association.
- Kornai, J. (2001a). *Dix ans après The Road to a Free economy. L'auto-évaluation de l'auteur*. Paper presented at the Annual World Bank Conference on Development Economics 2000.
- Kornai, J. (2001b). *La transformation économique postsocialiste. Dilemmes et décisions*. Paris: Éditions de la Maison des sciences de l'homme.
- Kosmala-MacLulich, K. (2003). The true and fair view construct in the context of the Polish transition economy: some local insights., *European Accounting Review* (Vol. 12, pp. 465): Routledge, Ltd.
- Krzywda, D., Bailey, D., & Schroeder, M. (1995). A theory of European accounting development applied to accounting change in contemporary Poland. *European Accounting Review*, 4(4), 625-657.
- Krzywda, D., Bailey, D., & Schroeder, M. (1996). The impact of accounting on financial reporting in Poland. In *Accounting in transition* (pp. 61-92): Routledge, London and New York.
- Lande, E. (2000). Comptabilité de l'Etat. In B. Colasse (Ed.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (pp. 193-218). Paris: Économica.
- Lavigne, M. (1979). *Les économies socialistes soviétique et est-européennes* (3^e édition et mise à jour ed.). Paris: Armand Colin.
- Lavigne, M. (1985). *Économie internationale des pays socialistes*. Armand Colin, Paris.

- Lavigne, M. (1999). *Économie du Vietnam. Réforme, ouverture et développement*. Paris: L'Harmattan.
- Lê Van, C., & Mazier, J. (1998). *L'économie vietnamienne en transition. Les facteurs de réussite*. Paris: L'Harmattan.
- Lemarchand, Y., & Nikitin, M. (1999). Vingt ans d'histoire de la comptabilité *Comptabilité - Contrôle - Audit*, mai 1999, 123-135.
- Lemarchand, Y., & Nikitin, M. (2000). Capitalisme et comptabilité. In *Encyclopédie de comptabilité* (pp. 771). Paris: Economica.
- Lemarchand, Y., & Nikitin, M. (2005). Dix ans déjà ! Propos d'étape. *Comptabilité - Contrôle - Audit, Numéro thématique, juillet 2005* (juillet 2005), 7-14.
- Marx, K. (1867). La formule générale du capital. Livre 1, chapitre 4. In *Le capital* (1985 ed., pp. 115-121): Flammarion, Collection Champs.
- Marx, K. (1990). *Capital. A critique of political economy*. London: Penguin Classics (new left review).
- Meyer, M. A. (1990). Introduction à la comptabilité d'entreprise en Union Soviétique. *La Revue Française de Comptabilité*(211), 93-99.
- Meyer, M. A. (1992). Le dernier plan comptable soviétique premier plan russe et le plan comptable général français 1982. *Revue française de la comptabilité*, 237, 67-74.
- Mihaylova, S. (2000). Autonomisation des entreprises ex-étatiques, signe essentiel de la transition : le cas des entreprises bulgares. *Revue des sciences de gestion*(182-183), 27-43.
- Mihaylova, S. (2005). *La transition vers l'économie de marché : une affaire de compromis*. Paper presented at the XIV ieme Conférence internationale de management stratégique, Angers, Pays de la Loire, France.
- Miller, P. (1994). Accounting as social and institutional practice: an introduction. In A. G. Hopwood & P. Miller (Eds.), *Accounting as social and institutional practice* (pp. 1-39). Cambridge: Cambridge University Press.
- Mueller, G. G. (1967). *International Accounting*. New York: Macmillan.
- Nair, R. D., & Frank, W. G. (1981). The harmonization of international accounting standards. *International Journal of Accounting Education and Research*.
- Nobes, C. (1992). *International classification of financial reporting* (2nd edition ed.): Routledge.
- Nobes, C. (1998). Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting., *Abacus* (Vol. 34, pp. 162): Blackwell Publishing Limited.
- Nobes, C. (2004). On accounting classification and the international harmonisation debate., *Accounting, Organizations & Society* (Vol. 29, pp. 189): Pergamon Press.
- Nobes, C., & Parker, R. (1998). *Comparative International Accounting* (Fifth edition ed.): Prentice Hall Europe.
- Nobes, C. W. (1984). *International classification of financial reporting*: Beckenham Kent: Croom Helm.
- Paquet, E. (2004a). Les transformations des entreprises étatiques vietnamiennes depuis 1987. In (pp. 111-135). Gironde Maurer
- Paquet, E. (2004b). *Réforme et transformation du système économique vietnamien 1979 - 2002* (Vol. 1). Paris: L'Harmattan.
- Quairel, F. (2000). Représentations financières et comptables du bilan. In B. Colasse (Ed.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. Paris: Economica.
- Raffournier, B., Haller, A., & Walton, P. (1997). *Comptabilité internationale*. Paris: Vuibert.
- Richard, J. (1980). *Comptabilité et systèmes économiques*. Université Paris I - La Sorbonne, Paris.

- Richard, J. (1997). Les pays de l'Europe de l'Est. In L. Vuibert (Ed.), *Comptabilité internationale* (pp. 351-403). Paris.
- Richard, J. (2000). Comptabilité en Russie. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (pp. 1317): Economica, Paris.
- Richard, J., & Colette, C. (2005). *Système comptable français et normes IFRS* (7è édition ed.). Paris: Dunod.
- Robson, K. (1991). On the arenas of accounting change: the process of translation. *Accounting, Organizations and Society*, 16(5/6), 547-570.
- Robson, K. (1992). Accounting numbers as "inscription": action at a distance and the development of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17(7), 685-708.
- Scholcz, R. L. (1988). Accounting in Hungary. In D. Bailey (Ed.), *Accounting in socialist countries* (1988, First edition ed., Vol. Chapter 7, pp. 107-121). London and New York: Routledge.
- Schroll, R. (1995). The new accounting system in the Czech Republic., *European Accounting Review* (Vol. 4, pp. 827): The European Accounting Association.
- Seignobos, C. (1901). *La méthode historique appliquée aux sciences sociales*. Paris: F. Alcan.
- Sombart, W. (1926). L'emploi du calcul. Chapitre 9. In *Le bourgeois* (pp. 123-126). Paris: Payot.
- Sombart, W. (2001a). Capitalism. In N. S. R. Grundmann (Ed.), *Economic life in the modern age* (pp. 3-63). New Brunswick (U.S.A.) and London (U.K.): Transaction Publishers
- Sombart, W. (2001b). *Economic life in the modern age* (2001 ed.). New Brunswick (U.S.A.) and London (U.K.): Transaction Publishers.
- Sucher, P., & Jindrichovska, I. (2004). Implementing IFRS: A case study of the Czech Republic. *Accounting in Europe*, 1(2004), 109-141.
- Tang, Q., & Lau, A. (2000). Accounting reforms in China: a transition from state plan and control-oriented system to capital market-oriented system. *Managerial Finance*, 26(5), 80.
- Tinker, A. M. (1980). Towards a Political Economy of Accounting: An Empirical Illustration of the Cambridge Controversies, *Accounting, Organizations & Society* (Vol. 5, pp. 147-160): Pergamon Press - An Imprint of Elsevier Science.
- Wallerstein, I. (1985). *Le capitalisme historique* (2002 ed.). Paris: Editions la Découverte.
- Walton, P., Haller, A., & Raffournier, B. (1998). *International Accounting*. USA: International Thompson Business Press.
- Weber, M. (1920). *L'éthique protestante et l'esprit du capitalisme* (B. I. Gesammelte Aufsätze zur Religionssoziologie, 4.Aufl. (Tübingen, Mohr, 1947), Trans. 1964 ed.). Paris: Plon.
- Weber, M. (1923). La naissance du capitalisme moderne. Chapitre 4. In *Histoire économique* (1991 ed.). Paris: Gallimard.
- Weber, M. (1971). *Economie et société* (J. Chavy & E. d. Dampierre, Trans. Vol. 1). Paris: Plon.
- Weber, M., & Freund, J. (1965). *Essais sur la théorie de la science* (1965 ed.). Paris: Plon.
- Winjum, J. O. (1971). Accounting and the Rise of Capitalism: An Accountant's View, *Journal of Accounting Research* (Vol. 9, pp. 333-350): Blackwell Publishing Limited.
- Yamey, B. S. (1964). Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart, *Journal of Accounting Research* (Vol. 2, pp. 117-137): Blackwell Publishing Limited.
- Young, S. D. (1999). From plan to market: financial statements and economic transition in the East German enterprise., *European Accounting Review* (Vol. 8, pp. 157-189): The European Accounting Association.

Constitutions du Vietnam (Les) : 1946, 1959, 1980, 1992, Hà nội: Éditions Thế Giới.
Socialisme de marché : Chine, Vietnam, Cuba. Paris: L'Harmattan, Louvain-la-Neuve,
Centre tricontinental, 2001

ANNEXES

Annexe 1.: Sources de données collectées au Viêt-nam entre 2002 et 2005

Nature des données de la documentation écrite collectée	Témoignage involontaire : Documentation écrite		Témoignage volontaire
	<i>Documents officiels</i>	<i>Documents privés</i>	
1. Textes officiels édités par les institutions gouvernementales	<ul style="list-style-type: none"> Textes réglementaires et législatifs sur les entreprises, la comptabilité, la fiscalité, le droit des sociétés etc. (503 titres répertoriés dont 103 en version intégrale)		
2. Résolutions du parti communiste vietnamien	<ul style="list-style-type: none"> Résolutions politiques et économiques (Congrès du PCV 1976 - 2005)		
3. Manuels de comptabilité	<ul style="list-style-type: none"> Manuels de comptabilité sous la coordination du département de normalisation comptable et des auteurs enseignants indépendants (56 manuels)		
4. Ouvrages de synthèse	<ul style="list-style-type: none"> Ouvrages des instituts de recherche vietnamiens sur les politiques économiques, financières, fiscales (28 ouvrages)		
5. Archives des entreprises		<ul style="list-style-type: none"> 18 rapports de type bilan 11 rapports de type compte de résultat 07 autres types de rapports 	
6. Autres sources d'information	<ul style="list-style-type: none"> Ouvrages sur l'histoire économique du Viêt-nam réalisés par des auteurs occidentaux (cf. bibliographie) 		
7. Récits de pratiques			<ul style="list-style-type: none"> 31 personnes rencontrées soit 70 heures d'entretien

Annexe 2.: Traduction du formulaire comptable n°31-CN d'une cimenterie
Consommations
Trimestre IV Année 1976

Unité : Dong

	Ce trimestre		Cumul depuis le début de l'année	
	Plan	Réalisé	Plan	Réalisé
I - CONSOMMATIONS DES MARCHANDISES ET PRODUITS				
1. Coûts de revient de production dont : - coûts réels produits semi-finis fabriqués - coûts réels de l'activité à caractère industriel - produits fabriqués à partir des rebus				20 835 794,64
2. Ecart entre coûts de revient standard et réalisés des produits consommés et vendus - Economies (-) - Dépassement des coûts standards (+)				+ 1 575 097,94
3. Coûts hors activité de production				
4. Coûts de revient de toutes les marchandises consommées et vendues (1 +/- 2 + 3)				22 407 892,54
5. Chiffre d'affaires des ventes dont : - produits semi-finis fabriqués - activité à caractère industriel - produits fabriqués à partir des rebus				30 523 415,09
6. Prélèvements d'État ou taxes, impôts				2 810 560,56
7. Bénéfices (+) ; Pertes (-) : [5 - 4 - 6]				5 304 961,99
8. Valeur totale des marchandises réalisées au prix d'échange sorti usine (PEU) [5 - 6]				27 712 854,53
9. Valeur totale des marchandises réalisées au prix fixe de 1976 *				25 900 164,18

Note : * Selon notre interprétation, le prix fixe (ligne 9) est une forme de PEU standard (**PEU_s**) calculé par les instances gouvernementales, qui servent de barèmes et de références de jugement sur le respect des normes de production.

	Ce trimestre				Cumul depuis le début de l'année			
	Ventes	Σ Coûts revient	Taxes, Impôts, Prélèvements	Bénéfices (+) Pertes (-)	Ventes	Σ Coûts revient	Taxes, Impôts, Prélèvements	Bénéfices (+) Pertes (-)
I – AUTRES CONSOMMATIONS								

Annexe 3. : Décomposition du tableau de récapitulation des biens (6.8.) selon le principe d'adéquation entre les capitaux et les sources de capitaux

Actif (Capitaux d'exploitation)		Montant	Passif (Source des capitaux d'exploitation)	Montant
A I – CAPITAUX FIXES			P I – SOURCES DE CAPITAUX FIXES	
I – Biens fixes		22 433 184,90	I - Capitaux fondamentaux	
			I.1 Capitaux fixes	9 574 758,64
			II – Amortissements des biens fixes	
			II.1 Amortissements fondamentaux	11 517 210,65
			II.2 Amortissements des grands travaux de construction	1 341 215,61
Total ACTIF FIXE (AI)		22 433 184,90	Total PASSIF FIXE (P I)	22 433 184,90
A II – CAPITAUX CIRCULANTS			P II – SOURCES DE CAPITAUX CIRCULANTS	
A II-1 CAPITAUX CIRCULANTS RÉGLEMENTÉS			P II-1 SOURCES DE CAPITAUX CIRCULANTS BUDGÉTAIRES	
B – Biens standardisés	Standards		I - Capitaux fondamentaux	
1. Matières premières	xxxx	3 466 526,08	I.2 Capitaux circulants	13 293 562,06
2. Energie	xxxx	660 134,24		
3. Pièces détachés	xxxx	3 292 528,66		
3. Objets facilement cassables	xxxx	26 343,61		
4. Produits semi finis	xxxx	1 204 830,00		
5. Produits finis	xxxx	237 094,68		
Total ACTIF CIRCULANT RÉGLEMENTÉ		8 887 457,27	Total PASSIF CIRCULANT BUDGÉTAIRE	13 293 562,06
AII-2 CAPITAUX CIRCULANTS POUR RÉGLEMENTS			P II-2 SOURCES DE CAPITAUX POUR RÉGLEMENTS	
II – Capitaux prélevés			V – Bénéfices	
II.1 Bénéfices pour le budget de l'État			V.2 Année en cours	6 167 378,71
II.1.2 Année en cours		6 581 343,94		
C – Biens en argent, biens de règlements et autres formes de règlements			C – Autres emprunts bancaires et autres dettes	
I – Capitaux en liquidités	Standards		I. Emprunts pour les règlements -	
I.1 Fonds de caisse	xxxx	2 448,28		
I.2 Liquidités dans les comptes bancaires		2 272 077,50		
IV – Créances à collecter et acomptes			IV. Dépenses à payer d'avance et recettes à collecter d'avance	
IV.1 Crédits clients à collecter		107 630,00	IV.1. Acomptes faits par les clients	1 607 475,84
IV.2 Acomptes payés aux fournisseurs		3 909 512,07	IV. 2. Montants à régler aux fournisseurs	3 152 363,59
IV.3 Indemnités à collecter sur les marchandises périmées et manquantes			IV.8 Autres dettes à régler	731 010,99
IV.4 Prélèvements d'État ou avoir sur les taxes		611 963,57		
IV.6 Compensation de l'État sur les écarts de prix		3 707,50		
IV.10 Autres montants à collecter		239 232,70		
A II-3 AUTRES CAPITAUX CIRCULANTS			P II-3 AUTRES SOURCES DE CAPITAUX CIRCULANTS	
V – Matériels abîmés en attente de résolution		13 340 250,05	V – Matières premières et matériel en excédent en attente de résolution	9 666 101,16
VI – Avoir sur les amortissements fondamentaux réglés à l'État			VI – Amortissements fondamentaux à payer	
VI.1 Réglés au budget		3 485,08		
VI.2 Réglés aux instances supérieures				
VII – Grands travaux de construction			VII – Amortissements des grands travaux de construction auto réalisés ou sous-traités	
			VII.1 Capitaux des amortissements des grands travaux de construction	1 341 215,61
			VII.2 Dettes à régler avec les maîtres d'ouvrage des grands travaux de construction	
VIII – Dépenses en provenance des fonds pour l'entreprise			VIII – Fonds pour l'entreprise	
			IX – Autres sources d'allocations	
Total des ACTIFS CIRCULANTS (AII)		35 959 107,96	Total des PASSIFS CIRCULANTS (PII)	35 959 107,96
A I + A II		58 392 292,86	P I + P II	58 392 292,86
A III – CAPITAUX POUR LES CONSTRUCTIONS			PIII – SOURCES DE CAPITAUX POUR LES CONSTRUCTIONS	
D – Capitaux pour les constructions fondamentales		45 729,96	D – Sources de capitaux pour les constructions fondamentales	45 729,96
Total des ACTIFS POUR LES CONSTRUCTIONS (AIII)		45 729,96	Total des PASSIFS POUR LES CONSTRUCTIONS	45 729,96
TOTAL ACTIF AI + AII + AIII		58 438 022,82	TOTAL PASSIF PI + PII + PIII	58 438 022,82

Annexe 4.: Présentation simplifiée d'un tableau d'équilibre comptable d'une cimenterie

Entreprise : Cimenterie

TABLEAU D'ÉQUILIBRE COMPTABLE Au 31 décembre 1990

Unité : đồng

ACTIF	SI	SF	PASSIF	SI	SF
A/. BIENS IMMOBILISÉS ET INVESTISSEMENTS EN CONSTRUCTION	123 309 391 038	74 091 845 123	A/. SOURCES DE CAPITAUX	145 623 673 009	125 957 047 365
01. Biens immobilisés	124 985 388 001	133 362 618 937	1. Sources de capitaux fixes	122 755 956 001	73 584 729 926
Dont :			a. Sources de capitaux légaux (1)		66 450 895 431
- Biens immobilisés pour la production			b. Sources de capitaux par autofinancement (2)		7 133 834 495
- Biens immobilisés pour les œuvres sociales			c. Sources de capitaux des joint-ventures (3)		
- Biens immobilisés en attente de résolution					
02. Amortissements des biens immobilisés	- 2 229 432 000	- 59 777 889 011			
03. Investissements dans les travaux de construction en cours	553 435 037	507 115 197			
B/. BIENS CIRCULANTS	25 735 012 283	55 457 859 132	2. Sources de capitaux circulants	10 821 207 747	37 059 367 329
I. Biens en stocks (réserves)	16 500 009 193	43 959 273 436	a. Sources de capitaux légaux		33 524 041 484
01. Matières premières	18 188 009 193	44 784 391 200	b. Sources de capitaux par autofinancement		3 535 325 845
02. Outillages	139 534 420	181 684 260	c. Sources de capitaux des Joint-ventures		
03. Marchandises			3. Sources de capitaux pour les constructions	3 245 927 891	5 811 130 737
04. Produits finis	17 762 333	116 099 211	dont sources de capitaux par autofinancement	3 245 927 891	5 811 130 737
05. Marchandises achetées non encore livrées					
06. Produits consignés pour vente			4. Fonds pour l'entreprise	2 681 793 716	5 694 741 143
07. En-cours	1 704 809 125	3 627 465 562	a) Fonds pour le développement de l'activité de l'entreprise	596 307 188	2 131 574 430
dont en-cours de l'activité principale	1 334 144 230	2 292 458 411	b) Fonds pour les provisions financières		
08. Charges prévisionnelles	- 3 549 125 073	- 4 750 454 378	c) Fonds pour les primes	1 101 552 734	1 774 769 336
09. Charges de distribution des produits en stocks		87 580	d) Fonds pour les œuvres sociales	983 933 794	1 788 397 377
10. Charges en provenance des allocations budgétaires					
II. Capitaux en numéraires	9 234 022 285	11 498 585 696	5. Sources d'allocations budgétaires	3 060 974	13 060 974
01. 1. Liquidités en caisse	241 726 309	450 480 796			
a) VN Dong	241 726 309	450 480 796	6. Revenus non encore distribués	6 115 726 680	3 794 017 256
b) Or et titres			a) l'année précédente	6 115 726 680	
c) Devises étrangères			b) l'année en cours		3 794 017 256
02. Liquidités en comptes bancaires	8 992 295 976	11 628 974 900			
dont en VN Dong	2 555 571 858	3 322 307 560			
03. Liquidités en cours d'acheminement		- 580 870 000			

C/. BIENS DE REGLEMENT	12 543 601 184	19 596 799 959	B/. SOURCES DE CREDITS		
I. Biens dans les joint-ventures		580 000 000	1. Emprunts bancaires à court terme		
dont : Participation en capitaux dans les joint-ventures		580 000 000	dont en devises étrangères		
			2. Emprunts bancaires à long terme		
			dont en devises étrangères		
II. Montants à récupérer	12 540 442 354	19 016 799 959	3. Emprunts auprès d'autres établissements de crédits		
01. Acomptes payés aux fournisseurs	2 834 749 416	11 782 185 675	dont en devises étrangères		
02. Crédits clients à collecter	3 130 464 629	6 960 625 242			
03. Avances à récupérer	112 210 428	178 116 652			
04. Montants à collecter auprès des unités en interne	6 425 246 283				
04. Montants à collecter auprès des unités en interne	6 425 246 283		C/. SOURCES DE REGLEMENT	15 964 331 496	23 189 456 848
05. Avoir sur les prélèvements d'État ou sur les taxes	37 771 598	95 872 390	I. Dettes à payer	15 958 399 344	23 189 456 848
06. Autres montants à collecter			1. Dettes envers les fournisseurs	7 3290 391 115	17 309 179 953
07. Ecart dus aux différences de taux de change et des indices de prix			2. Acomptes des clients	8 857 335	102 908 719
			3. Dettes en interne	5 482 451 716	4 124 380 045
			4. Dettes envers le budget de l'État	2 599 388 005	432 097 309
			a) Impôts	1 798 755 216	422 334 055
			b) Amortissements fondamentaux	748 954 047	45 954
			c) Autres dettes envers l'État	51 678 742	9 717 300
			5. Cotisations sociales non encore payées	161 777 711	138 267 507
			6. Dettes envers les salariés	376 533 462	578 211 527
			7. Autres dettes à régler		504 411 788
			8. Ecart de taux de change et d'indices de prix non encore résolus		
III. Biens manquants en attente de résolution	3 158 830		II. Biens en excédent en attente de résolution	5 932 152	
TOTAL ACTIF	161 588 004 505	149 146 504 213	TOTAL PASSIF	161 588 004 505	149 146 504 213

Source : Traduction du tableau de récapitulation des biens d'une compagnie industrielle étatique dans le sud du Viêt-nam en 1990

Note :

- (1) « **Sources de capitaux légaux** » : cette ligne accueille le solde créditeur du sous-compte 801 pour relater les sources de capitaux octroyés par le Budget étatique ou par les instances de tutelle.
- (2) « **Sources de capitaux par autofinancement** » : cette ligne accueille le solde créditeur du sous-compte 802 pour relater les sources de capitaux constituées par la part du résultat de l'activité économique et autres sources propres de l'entreprise.
- (2) « **Sources de capitaux des Joint-ventures** » : cette ligne accueille le solde créditeur du sous-compte 803 pour relater les sources de capitaux apportées par un investisseur individuel ou institutionnel sous forme de biens fixes ou des investissements dans les constructions fondamentales achevées.

Annexe 5.: Traduction du rapport du résultat économique d'une cimenterie en 1990

I – PREMIÈRE PARTIE : REVENUS ET RÉPARTITION DES REVENUS

Unité monétaire : dong

CHARGES	Plan annuel	Réalisé		REVENUS	Plan annuel	Réalisé	
		Trimestre en cours	Cumul depuis le début de l'année			Trimestre en cours	Cumul depuis le début de l'année
1	3	4	5	6	8	9	10
I. Coûts de l'activité principale de production		76 440 312 071	180 568 919 239	I. Revenus de l'activité principale de production			
1. Coûts de production des produits vendus		66 784 747 796	156 828 219 966	1. Ventes		79 290 323 963	191 458 673 113
2. Coûts de distribution							
3. Taxes à payer		9 655 564 275	23 740 799 273				
II. Coûts de l'activité secondaire de production		331 112 003	1 347 311 101	II. Revenus de l'activité secondaire de production			
1. Coûts de production des services ou produits		249 070 842	1 021 614 423	1. Ventes des produits et services		614 039 200	2 552 316 028
2. Coûts de distribution							
3. Taxes à payer		82 041 161	325 696 678				
III. Coûts liés à l'activité des J.V				III. Revenus en provenance de l'activité des J.V			
1.				1.			
2.				2.			
3.				3.			
IV. Coûts liés à l'activité financière				IV. Revenus en provenance de l'activité financière			
1. Intérêts bancaires				1. Intérêts sur dépôts en banque ou prêts		64 696 701	342 714 005
2. Amendes, dédommagements				2. Revenus sous forme de dédommagements			
3. Réduction des prix et de dettes				3. Augmentation des prix, dettes			
4.				4.			
V. Autres coûts				V. Autres revenus			
1. Coûts causés par des dommages				1. Autres revenus			
2. Biens abîmés, manquants				2. Biens non inventoriés, sans propriétaire			
3.				3.		52 046 121	85 021 112
				4.			
VI. Résultat sur les revenus		3 249 681 911	12 522 493 918	VI. Distribution du résultat		2 188 397 285	8 728 476 662
1. Activité principale		2 850 011 892	10 889 753 874	1. Versements au Budget d'État, et aux institutions de tutelle		576 444 075	4 200 275 780
2. Activité secondaire		282 927 197	1 205 004 927	2. Versements aux fonds pour l'entreprise		1 611 953 210	4 528 200 882
3. Activité Joint-Venture				3. Distribution aux J.V			
4. Activité financière				4. Création du Fonds de répartition des rémunérations			
5. Autres résultats				5. Autres distributions			
				VII. Revenus non encore distribués		1 061 284 6265	3 794 017 256

II – DEUXIÈME PARTIE : RÉALISATION DES OBLIGATIONS ENVERS LE BUDGET DE L'ÉTAT

Contributions au Budget de l'État	Trimestre en cours		Cumul depuis le début de l'année	
	À payer	Déjà payées	À payer	Déjà payées
1	3	4	5	6
I. Taxes, impôts et profits				
1. Taxes sur le chiffre d'affaires	9 737 605 436	12 149 123 828	26 663 057 768	26 240 723 713
2. Taxes				
3. Taxes				
4. Taxes				
5.				
6. Profit	570 021 786	1 639 135 892	6 408 375 268	6 038 406 080
II. Amortissements fondamentaux		2 822 000 000	5 021 000 000	5 020 954 046
III. Autres contributions	376 391 921	633 756 778	904 127 610	1 000 000 000
1. Contributions pour le prix sur la qualité	261 060 129	225 836 494	1 429 181 374	1 393 957 739
2. Autres contributions				
3.				
Total I + II + III	10 945 079 272	17 469 852 992	40 425 742 019	39 694 041 578

Annexe 6.: Synthèse des méthodes de prélèvements par l'État sur les entreprises étatiques (1961 – 1990)

Prélèvements étatiques en RDV (Nord) (1961 – 1975)	Prélèvements étatiques en RSVN (Viêt-nam réunifié) (1975 – 1980)	Prélèvements étatiques évolués (1981 – 1990) ¹⁰
Valeur totale des ventes (PEI_s) $PEI_s \times Qté_r$ – Valeur totale des coûts de revient réels (CR_r)	Valeur totale des ventes (PEI_s) $PEI_s \times Qté_r$ – Valeur totale des coûts de revient réels (CR_r)	Valeur totale des ventes (PEI_s) $PEI_s \times Qté_r$ – Prélèvements étatiques calculés sur la valeur des ventes (en fonction du PEI_s) $PE_r = (PEI_s \times Qté_r) \times tPE_s$
– Part de profit accordé à l'entreprise $CR_r \times$ taux de profit standard	– Prélèvements étatiques vers le budget de l'État déterminés à partir d'un PEU_s	– Valeur totale des coûts de revient réels (CR_r)
= Surplus net du profit (accordé aux entreprises intégré dans le PEU_r)	= Surplus net des prélèvements étatiques (dont le profit autorisé revenant de principe à l'entreprise inclus dans le PEU_s)	= Surplus net des PE réalisé par l'entreprise $\Pi_r = CA - PE_r - CR_r$
Prélèvements étatiques (PE) : Rapatriement de ce surplus net au budget de l'État	Répartition de ce surplus net des prélèvements étatiques entre l'entreprise et l'État	Répartition de ce surplus net des prélèvements étatiques entre l'entreprise et l'État
<ul style="list-style-type: none"> • Cas idéal mais irréalisable Si $PEU_s = PEU_r$ et les quantités vendues = quotas prévisionnels alors, $PE_s = PE_r$ • Cas problématique : baisse des recettes pour le budget de l'État Problème 1 : Si $PEU_s < PEU_r$ et les quantités vendues = quotas prévisionnels alors, $PE_s > PE_r$ ► baisse des recettes Problème 2 : Si $PEU_s < PEU_r$ et les quantités vendues < quotas prévisionnels alors, $PE_s > PE_r$ ► catastrophe pour le budget 	<ul style="list-style-type: none"> • Cas satisfaisant : Recettes de l'État assurées - Le surplus net > 0 Donc l'activité dégage un profit. Répartition de ce profit réalisé selon les règles fixées par l'État. - Le surplus net = 0 Donc l'activité dégage un surplus qui suffit pour payer les PE. Pourtant, il ne reste plus rien à l'entreprise. • Cas problématique : Recettes de l'État en baisse Le surplus net < 0 Problème 1 : Si $CR_r \leq PEI_s$: l'entreprise ne peut payer les PE qu'à hauteur de ce que dégage comme surplus de ses ventes. Problème 2 : Si $PEI_s < CR_r$: l'entreprise est dans l'impossibilité de payer les PE 	<p>Changement principal du mécanisme des PE :</p> <p>Les instances financières et comptables vietnamiennes dans les années 1980 ont renforcé le système de calcul des coûts standards. D'où possibilité de calcul d'un CR_s et donc détermination du profit standard : $\Pi_s = CR_s \times t\Pi_s$</p> <p>Les nouvelles règles de répartition à partir de 1981 sont les suivantes : Si $\Pi_r > \Pi_s$ Alors, l'entreprise doit payer, en plus des PE, la différence à l'État : $\Pi_r - \Pi_s$</p>